

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

NON PROFIT LAW YEARBOOK 2012/2013

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook 2012/2013

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert
Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Schriftleitung

Dr. Emily Plate-Godeffroy
Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2013

Herstellung und Auslieferung:

trédition GmbH, Hamburg

ISBN: 978-3-86381-028-3

Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius

Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank



DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER



Vorwort

Das diesjährige Non Profit Law Yearbook 2012/2013 widmet sich im Schwerpunkt – zehn Jahre nach ihrem Inkrafttreten am 1. September 2002 – der Bewertung der Reform des Bundesstiftungsrechts im BGB und bezieht dabei die nachfolgenden Anpassungen an das Bundesrecht in den Landesstiftungsgesetzen ein. Seinem Anspruch entsprechend, neben den Entwicklungen im deutschen Stiftungs- und Non-Profit-Recht zuverlässig über ausländische Rechtsordnungen zu unterrichten, enthält es ferner mehrere Beiträge über das Stiftungs-, Non-Profit- und Gemeinnützigkeitsrecht aus Österreich, der Schweiz und Italien.

Den Auftakt macht ein Beitrag zur „Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz“ von *Georg von Schnurbein*. Der Autor untersucht die in beiden Ländern – geringen – gesetzlichen Anforderungen an eine Foundation Governance und stellt die Empfehlungen im Swiss Foundation Code den Grundsätzen guter Stiftungspraxis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e.V. gegenüber. Im Ergebnis sieht er sinnvolle Governance Strukturen als unabdingbar für eine gelungene Arbeit von Förderstiftungen an.

Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. Juli 2002 hat die Voraussetzungen für die Errichtung einer Stiftung Bürgerlichen Rechts abschließend im BGB geregelt und das Nebeneinander von bundes- und landesrechtlichen Vorgaben beseitigt. Obwohl bereits der 44. Deutsche Juristentag des Jahres 1962 die Frage aufgeworfen hatte, ob das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden soll, sollte es bis zur Reform noch 40 Jahre dauern. Vor dem Hintergrund, dass sich die tatsächliche Lage und die Bedürfnisse von Stiftern und Stiftungen seit den Reformüberlegungen verändert haben, stellt sich die Frage, ob erneute Anpassungen notwendig sind, damit das Stiftungsrecht im 21. Jahrhundert „ankommt“. Hierzu hat das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen am 25. und 26. September 2012 eine

Tagung ausgerichtet, deren Erträge in diesem Band abgedruckt sind.

So zeigt *Birgit Weitemeyer* in ihrem Beitrag „Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze. Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen?“ einleitend die wesentlichen Änderungen der Stiftungsrechtsreform und das durch aktuelle Änderungen im Umfeld von Stiftern und Stiftungen bedingte Tableau möglicher und breit diskutierter erneuter Reformschritte auf. Das geschieht auch unter Berücksichtigung eines derzeit diskutierten rechtspolitischen Vorschlags der Freien und Hansestadt Hamburg.

Dieter Reuter arbeitet heraus, ob und wie „Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks“ heute noch gesetzlich und behördlich gewährleistet werden muss oder ob dem Stifter ein größerer Beurteilungsspielraum im Hinblick auf die Erfüllung des Stiftungszwecks zukommen soll, wenn er meint, diesen besser durch eine zeitlich begrenzte Stiftung oder Verbrauchsstiftung erfüllen zu können.

Ob dem noch lebenden Stifter künftig erweiterte Möglichkeiten zur Änderung der Satzung oder des Zwecks „ihrer“ Stiftung zukommen sollen, untersucht *Peter Rawert* unter dem Titel „Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung“.

Auch die von *Arnd Arnold* bearbeitete Fragestellung: „Auf den Weg zu einer besseren Foundation Governance. Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte“ dreht sich um die Verbesserung der Strukturen innerhalb von Stiftungen. *Arnold* befürwortet gesetzliche Regelungen wegen der Vielgestaltigkeit von Stiftungen nur im engen Rahmen. Freiwillige Kodices hält er aber – ebenso wie *von Schnurbein* – für sinnvoll.

Der Verbesserung der Stiftungsarbeit dienen soll schließlich auch eine größere Transparenz im Stiftungswesen. Die Frage „Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?“ beantwortet *Rainer Hüttemann* differenziert mit dem Ergebnis, dass für alle Stiftungen ein öffentliches Register mit negativer Publizität geschaffen werden müsse und größere Stiftungen von

Gesetzes wegen anzuhalten seien, eine einheitliche Rechnungslegung vorzunehmen. Diese soll verpflichtend geprüft werden.

Zum Vereinsrecht enthält das Jahrbuch einen Beitrag von *Lars Leuschner*, der im vergangenen Jahr für seine 2011 erschienene Habilitationsschrift „Das Konzernrecht des Vereins“ mit dem W. Rainer Walz-Preis ausgezeichnet worden ist. *Leuschner* untersucht in diesem Band unter dem Titel „Holzmüller im Verein? Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen“, ob und wann die Mitgliederversammlung über gewichtige Fragen des Vereinslebens zu entscheiden hat und wie die Kompetenzen der Mitgliederversammlung von der Geschäftsführungsbefugnis des Vorstands abzugrenzen sind.

Den steuerrechtlichen Teil des Non Profit Law Yearbook leitet *Andreas Musil* ein. Unter der Überschrift „Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform. Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven“ legt *Musil* dar, wie die Zunahme wirtschaftlicher Betätigung im gemeinnützigen Krankenhaussektor in Form von Holdingstrukturen, durch Outsourcing und durch die politisch forcierte Gründung von Medizinischen Versorgungszentren an die Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts stößt.

Ob der im März 2010 neu verabschiedete Rechnungslegungsstandard für Spenden sammelnde Organisationen eine sinnvolle Neuregelung darstellt, stellt *Manfred Lehmann* unter der Überschrift „Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit“ zur Diskussion und distanziert sich kritisch von den Zielen der Standard-Setzer, deren Intention es ist, mit dem Standard den betroffenen Organisationen ebenso wie den Spendern fundiertere Informationen bereit zu stellen.

Schließlich stellt *Ingo Graffe* das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 vor, das zahlreiche Änderungen im Gemeinnützigkeitssteuerrecht gebracht hat, und unterzieht die Neuregelung einer ersten Einschätzung aus der Sicht der Finanzverwaltung.

Im internationalen Teil des Bandes untersucht *Thomas Koller* „Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung

des Schweizerischen Bundesgerichts“ und nimmt einige aktuelle und auch zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht Parallelen aufweisende höchstrichterliche Entscheidungen zum Ausgangspunkt, in denen es um die Reichweite der Steuerbefreiung für religiöse Vereinigungen geht.

Zunehmend problematisch gesehen wird das Fehlen von speziellen Regelungen zum Internationalen Privatrecht für Stiftungen. *Matthias Uhl* entwickelt vor dem Hintergrund der „Europarechtlichen Gründungstheorie“ im Gesellschaftsrecht die These, dass für die aufsichtsbedürftige Rechtsform der Stiftung die Zulässigkeit eines freien Zuzugs innerhalb Europas unpassend und auch im Entwurf einer Verordnung über eine Europäische Stiftung die internationale Stiftungsaufsicht noch nicht hinreichend gelöst ist.

Im Abschnitt „Länderberichte“ präsentieren *Nils Krause* und *Florian Haase* in ihrem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland“ eine breite Auswahl der wichtigsten Entwicklungen. *Francesco A. Schurr* hat es übernommen, dem deutschen Leser „Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrecht in Italien“ zu erläutern. Den Länderreport zum Schweizer Vereins- und Stiftungsrecht des Jahres 2012 haben *Dominique Jakob* und *Matthias Uhl* verfasst, den Bericht über die Entwicklung des Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2012 in Österreich erstellten *Susanne Kalss* und *Johannes Zollner*.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber erneut allen Autoren sowie den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken: für die Schriftleitung Frau Dr. *Emily Plate-Godeffroy* und Frau *Julia Theele*, für die Erstellung der Bibliographie des Jahres 2012 zum Non-Profit-Recht Frau *Janne Seelig* und Herrn *Florian Kamp*, für die Erstellung des Schlagwortverzeichnisses Herrn *Tim Maciejewski* sowie für die Übersetzung einiger der Summaries und des Vorworts Frau *Rosalind Kessler*.

Hamburg, im August 2013

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Foreword

This year's Non Profit Law Yearbook 2012/2013 focuses on assessing the reform of German federal foundation law in the German Civil Code (BGB) ten years after it entered into force on 1 September 2002 in so doing it also incorporates the subsequent adjustments to the foundation law of the *Länder* in line with federal law. In accordance with its aim to not only report on developments in German foundation and non profit law but to also reliably provide information on foreign legal systems, it further contains several contributions on foundation, non-profit and charity law in Austria, Switzerland and Italy.

The first article is a contribution on "Governance and Management of Sponsoring Foundations (*Förderstiftungen*) in Germany and Switzerland" by *Georg von Schnurbein*. The author investigates the low statutory requirements for foundation governance in both countries and compares the recommendations of the Swiss Foundation Code with the principles of good foundation practice of the German foundation association, the *Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V.* Overall he considers meaningful governance structures to be indispensable for the successful work of sponsoring foundations.

The law to modernise foundation law of 15 July 2002 conclusively regulated the requirements for the formation of a civil law foundation (*Stiftung Bürgerlichen Rechts*) in the BGB, thus eliminating the coexistence of stipulations by both the federation and the *Länder*. Although the 44th meeting of the German Association of Jurists had raised the question as to whether foundation law should be standardised and reformed in German federal law in 1962 already, it was to take another 40 years before the reform was introduced. Against the background of the fact that the actual situation and requirements of founders and foundations have changed since the reform considerations were made, the question arises as to whether adjustments are again necessary to enable foundation law to

“arrive” in the 21st century. The Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organizations held a conference on this subject on 25 and 26 September 2012 and the outcome is published in this volume.

In her contribution: “Ten years of reform of German federal foundation law and adjustments in the foundation laws of the *Länder*. Is there a need for further reform to adjust foundation law in line with modern developments?” *Birgit Weitemeyer* shows by way of introduction the major changes of the reform to foundation law and the tableau of possible and widely-discussed steps for new reform in consequence of the current changes in the environment of founders and foundations. This also takes a legal policy proposal made by the Free and Hanseatic City of Hamburg into account which is currently under discussion.

Dieter Reuter elaborates whether and how the “Long-term and sustained achievement of the object of the foundation” still has to be guaranteed by law and governmental authorities today or whether the founder should be given greater latitude for assessment with regard to achieving the object of the foundation, if he considers that this could be better achieved by a foundation limited in time or an endowment foundation (*Verbrauchsstiftung*).

The question of whether in future a founder should have extended possibilities for changing the statutes or the object of “his” foundation during his lifetime is examined by *Peter Rawert* under the title “Opening up the foundation for corporate structures? – A founder during his lifetime and the constitution of “his” foundation”.

And the issue dealt with by *Arnd Arnold* “The path towards better foundation governance. Organisational structure. Remuneration. Rights of beneficiaries” also addresses an improvement to the structures of foundations. Due to the diversity of foundations, *Arnold* is in favour of having statutory regulations only within narrow constraints. However he – and also *von Schnurbein* – considers voluntary codices to be meaningful.

It is also ultimately intended for greater transparency in foundations to serve towards improving the work of foundations. The question of “Transparency and accounting in foundations – Do we need more disclosure and an accounting law for foundations?” is answered by *Rainer*

Hüttemann in a differentiated manner, drawing the conclusion that a public register with negative reliance should be established for all foundations and that it should be a statutory requirement for larger foundations to have a uniform accounting system with mandatory auditing.

This Yearbook contains a contribution on the law governing associations by *Lars Leuschner* who was awarded the W. Rainer Walz Prize last year for his habilitation thesis which appeared in 2011, “The group law of the association”. In this volume, in his article entitled “Does the Holzmüller doctrine apply to associations? The presentation duty of the management board of the association in the case of group-specific actions”, *Leuschner* examines whether and if so when the meeting of members has to decide on important questions of association life and how the competences of the meeting of members have to be delimited from the managerial authority of the management board.

The tax law section of the Non Profit Law Yearbook is introduced by *Andreas Musil*. In his contribution with the title: “Tax questions relating to the health care reform. Structuring options and perspectives for reform” *Musil* shows how the increase in economic activity in the non-profit hospital sector – in the form of holding structures, by means of outsourcing and through the politically-driven establishment of medical care centres – means that this sector is reaching the limits of applicable non-profit law.

Whether the accounting standard for organisations collecting donations adopted in March 2010 constitutes a meaningful new ruling or not is the question raised for discussion by *Manfred Lehmann* under the title “Donations accounting in accordance with the IDW (Institute of Public Auditors in Germany) accounting standard RS HFA 21 – Between aspiration and reality” and he takes a critical distance from the aims of the standard-setters whose intention with the standard is to provide both the organisations affected and contributors alike with in-depth information.

Finally *Ingo Graffe* presents the German Act to strengthen voluntary work of 21.3.2013 which introduced numerous changes to non-profit tax law and he makes an initial assessment of the new regulation from the point of view of the tax authority.

In the international section of the book, *Thomas Koller* examines “Tax exemption for non-profit status in recent case law of the Swiss Federal Supreme Court” on the basis of some current Supreme Court rulings – which also have parallels with German non-profit law – on the scope of tax exemption for religious associations.

The absence of special regulations on private international law for foundations is increasingly considered to be problematical. Against the background of the “European law incorporation theory” of company law, *Matthias Uhl* evolves the thesis that with respect to the legal form of a foundation requiring supervision, the admissibility of free movement within Europe has been inappropriately solved and that international foundation supervision has not yet been adequately resolved in the Draft Regulation on a European Foundation either.

In the “Country Reports” section, *Nils Krause* and *Florian Haase* present a broad selection of the most important developments in their report “Legislation, judicial rulings and administrative instructions on the third sector in Germany in 2012”. *Francesco A. Schurr* took on the task of explaining “The foundation and the system of non-profit law in Italy” to the German reader. *Dominique Jakob* and *Matthias Uhl* compiled the country report on Swiss association and foundation law in 2012 and *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* wrote the report on the development of association and foundation law in Austria in 2012.

The editors again wish to thank all the authors and the co-workers at the Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organizations of the Bucerius Law School in Hamburg for their valuable collaboration on this Non Profit Law Yearbook. Our thanks go to *Dr. Emily Plate-Godeffroy* and *Mrs. Julia Theele* for editorial direction, to *Mrs. Janne Seelig* and *Mr. Florian Kamp* for preparing the 2012 bibliography on non-profit law, to *Mr. Tim Maciejewski* for compiling the index and to *Mrs. Rosalind Kessler* for translating some of the summaries and this Foreword.

Hamburg, August 2013

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Inhalt

Vorwort

Foreword

Grundfragen/Managementfragen

Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz

GEORG VON SCHNURBEIN

Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen

Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern – Erreichtes und Agenda für die Zukunft

BIRGIT WEITEMEYER

Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks

DIETER REUTER

Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung

PETER RAWERT

Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte

ARND ARNOLD

Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?

RAINER HÜTTEMANN

Zivilrecht

Holzmüller im Verein? Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen

LARS LEUSCHNER

Steuerrecht

Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven

ANDREAS MUSIL

Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit

MANFRED LEHMANN

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes

INGO GRAFFE

Internationales

Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts

THOMAS KOLLER

Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht

MATTHIAS UHL

Länderberichte

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrechts in Italien

FRANCESCO A. SCHURR

Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Schweiz

DOMINIQUE JAKOB / MATTHIAS UHL

Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Österreich
SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

Dokumentation

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2012
FLORIAN KAMP / JANNE SEELIG

Autorenverzeichnis

Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz

GEORG VON SCHNURBEIN

- I. Warum Governance für Stiftungen?
 - 1. Governance aus gesellschaftlicher Perspektive
 - 2. Governance aus ökonomischer Perspektive
 - 3. Rechtliche Bestimmungen zur Foundation Governance in Deutschland und der Schweiz
- II. Management in Stiftungen: Wertorientierung und Wertschöpfung
 - 1. Wertorientierung
 - 2. Wertschöpfung
 - 3. Governance als Scharnierfunktion
- III. Foundation Governance
 - 1. Grundprinzipien der Foundation Governance
 - 2. Governance-Kodizes in Deutschland und der Schweiz
- IV. Zusammenfassung
- V. Summary

I. Warum Governance für Stiftungen?

Auch wenn Stiftungen grundsätzlich langfristig und unveränderlich bestehen sollen, unterliegt ihre Führung und Gestaltung dem Zeitgeist und seinen Modeerscheinungen. Jedoch muss nicht jede neue Gestaltungsform auch zwingend sinnvoll sein. Es ist daher berechtigt, zu Beginn dieses Beitrags kritisch zu hinterfragen, weshalb Governance für Stiftungen von Bedeutung ist und weshalb es einer spezifischen Betrachtung von Foundation Governance bedarf, in Abgrenzung bzw. Abwandlung zur

Corporate Governance von Unternehmen.

Anschließend wird zunächst ein Management-Verständnis von Förderstiftungen¹ präsentiert, das zwischen Wertorientierung und Wertschöpfung unterscheidet. Governance stellt dabei eine wichtige Scharnierfunktion zwischen den beiden Bereichen dar. Darauf aufbauend werden die Grundprinzipien der Foundation Governance vorgestellt und schließlich unterschiedliche Governance-Kodizes für Förderstiftungen in Deutschland und der Schweiz verglichen. Die Ausführungen dieses Beitrags machen deutlich, dass Governance in Förderstiftungen sowohl aus rechtlicher wie aus betriebswirtschaftlicher Perspektive von großer Bedeutung ist und sowohl in Deutschland wie auch in der Schweiz der Stiftungssektor gute Voraussetzungen für eine wirkungsvolle Umsetzung von Foundation Governance geschaffen hat.

1. Governance aus gesellschaftlicher Perspektive

Aus gesellschaftlicher Perspektive gibt es zwei wesentliche Gründe, die eine Auseinandersetzung mit Governance in Förderstiftungen rechtfertigen. Dies sind zum einen Veränderungen in der Gesellschaft selbst und zum anderen das starke Wachstum des Stiftungssektors in den vergangenen zwei Jahrzehnten.

Nicht nur Stiftungen, sondern Nonprofit-Organisationen (NPO) im Allgemeinen spüren heute deutlich stärker den Druck der Öffentlichkeit. Die Legitimation von NPO wird oftmals nicht mehr für grundsätzlich gegeben erachtet, sondern objektiv moralisch überprüft.² Dies hängt einerseits mit einer zunehmenden Distanz zwischen Bürgern und NPO zusammen, da insbesondere die großen NPO (Kirchen, Parteien, Gewerkschaften) stetig an Mitgliedern verlieren.³ Andererseits entwickelt sich generell ein Vertrauensverlust in organisatorische Strukturen, der zu einem wachsenden Bedarf an Kontrolle und Verantwortlichkeit führt. Dieser „Audit Society“ müssen auch die Stiftungen gerecht werden.⁴ In einer demokratisierten Gesellschaft erscheint die Stiftung daher wie ein Anachronismus, dessen Legitimation aufgrund der fehlenden demokratischen Fundierung in Frage gestellt wird.⁵

Gleichzeitig werden Stiftungen aber als ein Indikator einer stabilen demokratischen Gesellschaft verstanden, da Stiftungsgründungen bürgerschaftliches Engagement und Vertrauen in die gesellschaftliche Stabilität voraussetzen. Schließlich sind gerade im Zeitraum seit der deutschen Wiedervereinigung 70% der bestehenden rechtsfähigen gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland gegründet worden.⁶ Auch in anderen Ländern hat sich der Stiftungssektor in den vergangenen zwei Jahrzehnten überdurchschnittlich entwickelt. So sind in der Schweiz 57% der gemeinnützigen Stiftungen nach 1990 entstanden,⁷ in den USA sind im gleichen Zeitraum ca. 43.000 neue Stiftungen geschaffen worden, was ebenfalls 57% der existierenden Stiftungen entspricht.⁸

Durch dieses enorme Wachstum ist der Stiftungssektor stärker ins Blickfeld von Politik, Medien und Öffentlichkeit gerückt. Rechtsreformen in vielen europäischen Ländern haben die Stiftungsgründung erleichtert und steuerlich attraktiver gemacht,⁹ in der Presse wird häufiger über Skandale, vermögende Stiftungen und Stifterpersönlichkeiten berichtet und die Stiftungen selbst schließlich treten verstärkt mit ihren Aktivitäten und Ergebnissen an die Öffentlichkeit.

2. Governance aus ökonomischer Perspektive

Aus ökonomischer Perspektive kann Governance knapp als Globalsteuerung eines Unternehmens oder einer Organisation verstanden werden.¹⁰ Obwohl der Begriff „Governance“ in der ökonomischen Literatur erst seit Anfang der 1990er Jahre verwendet wird, haben die darunter subsumierten Themen eine weitaus längere Tradition. Insbesondere die Problematik der Trennung von Eigentum und Kontrolle in Publikumsgesellschaften wurde schon früh erkannt.¹¹ Auf den Grundlagen der neuen Institutionenökonomik wurde zur Lösung dieser Problematik die Prinzipal-Agenten Theorie entwickelt, die bis heute maßgeblich die ökonomische Forschung zu Governance beeinflusst. Gemäß dieser Theorie sind beide, Prinzipal (Eigentümer) und Agent (Manager), Nutzenmaximierer. Die Interessen des Agenten stimmen aufgrund unvollständiger Verträge¹² aber nicht immer mit denen des Prinzipals überein.¹³ Dadurch kommt es zu ineffizienten Handlungen des

Agenten und zu Kontrollmaßnahmen durch den Prinzipal, der aufgrund des Grundsatzes der beschränkten Rationalität (bounded rationality)¹⁴ den Agenten nicht vollständig überwachen kann. Dies führt zu einer asymmetrischen Informationsverteilung, bei der der Prinzipal die Aktivität des Agenten nicht kontrollieren kann (hidden action) oder der Agent dem Prinzipal Informationen vorenthält (hidden information).

Die Übertragung der Prinzipal-Agenten Theorie auf NPO fällt insofern schwer, als die Frage der Eigentümer nicht eindeutig geklärt werden kann.¹⁵ Vielmehr gibt es viele „Eigentümer“ mit unterschiedlichen Interessen, die durch den Vorstand definiert und wahrgenommen werden müssen.¹⁶ Der Vorstand muss sicherstellen, dass das Management im Sinne dieser Interessen agiert. In NPO handelt es sich deshalb weniger um eine Trennung von Eigentum und Kontrolle, sondern vielmehr um eine Trennung von Aufsicht (Ratifikation) und Umsetzung (Implementierung) von Entscheidungen.¹⁷

3. Rechtliche Bestimmungen zur Foundation Governance in Deutschland und der Schweiz

Aus rechtlicher Perspektive beschreibt Foundation Governance die Bestrebungen, „dass die Stiftung und ihre Beteiligten durch ein angemessenes Organisationsgefüge kontrolliert und vor Fehlverhalten geschützt werden sollen, sei es gesetzlicher oder gestalterischer Art.“¹⁸ In beiden Ländern kann dabei in Bezug auf die gesetzlichen Grundlagen der Foundation Governance von einer Regelungslücke gesprochen werden.¹⁹ In vielen Aspekten gilt für beide Länder daher, dass die Regelungen in der Satzung bzw. Urkunde der einzelnen Stiftung die rechtliche Schranke für die Funktionsweise und Organisation der Stiftung darstellen.²⁰ Tabelle 1 bietet eine Übersicht zum Rechtsvergleich zu wesentlichen Governance-Aspekten.²¹ Zur Gründung einer Stiftung bedarf es in Deutschland der Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes (§ 80 Abs. 1 BGB), während in der Schweiz lediglich eine Registrierung erforderlich ist (Art. 52 ZGB). Dies vereinfacht die Stiftungsgründung in der Schweiz, jedoch wirken sich die unterschiedlichen Vorgehensweisen kaum auf die Demographie der Stiftungssektoren in beiden Ländern aus, da beide

ähnlich heterogen und von kleinen Stiftungen dominiert sind. In beiden Ländern wird lediglich ein Führungsorgan zwingend vorgeschrieben. Die Gesetzesänderungen der letzten Jahre in der Schweiz haben dem jedoch noch eine obligatorische Revisionsstelle sowie die Eintragungspflicht für alle Stiftungsratsmitglieder in das Handelsregister hinzugefügt. Die Bestimmungen zum Stiftungsvermögen, dessen Erhalt sowie dessen Verwendung sind zwar in Deutschland strenger geregelt als in der Schweiz, die Vorgaben lassen aber dennoch einen hinreichenden Gestaltungsfreiraum, was sich in der Vielfalt der Stiftungen in beiden Ländern widerspiegelt. So war die zunehmend aufkommende Form der Verbrauchsstiftung in der Schweiz im bestehenden Rechtsrahmen möglich, während in Deutschland aufgrund des Vermögenserhaltungsgebots größere Umsetzungsschwierigkeiten bestanden.²²

Hinsichtlich der Rechnungslegung sind die Rechtsgrundlagen in der Schweiz weiter entwickelt als in Deutschland.²³ Zusätzlich zu den gesetzlichen Vorgaben besteht bereits seit 2003 in der Schweiz mit den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 21 (Swiss GAAP FER) ein Rechnungslegungsstandard spezifisch für NPO.²⁴ Dieser ist zwar nicht gesetzlich vorgeschrieben, findet jedoch gestützt durch Zertifizierungsstellen und öffentliche Subventionsgeber verbreitete Anwendung.²⁵ Bei der Gestaltung der Aufsicht besteht in beiden Ländern ein vergleichbares System externer, staatlicher Aufsichtsbehörden, die eine formal-juristische Aufsicht übernehmen und föderalistisch organisiert sind. Die Interessen und Rechte der Destinatäre von Stiftungen werden in beiden Rechtssystemen nicht spezifisch geregelt.

Bei Rechtsvergleichen zum Stiftungsrecht wird der Schwerpunkt oftmals auf die steuerrechtlichen Differenzen gelegt, jedoch tragen auch die zivilrechtlichen Unterschiede maßgeblich zur Attraktivität eines Stiftungsstandortes bei.²⁶

	Deutschland	Schweiz
Gründung	Konzessionssystem Staatliche Anerkennung als	Registrierungssystem Freie Zweckwahl

	<p>Voraussetzung (§ 80 Abs. 1 BGB)</p> <p>Zivilrechtlich: Zweckfreiheit im Rahmen der Rechtsordnung;</p> <p>steuerrechtlich: §§ 51 ff. AO für steuerbegünstigte Stiftungen</p>	
Führung	<p>Organe der Stiftung: Vorstand (§ 81 Abs. 1 Ziff. 5 BGB)</p>	<p>Organe der Stiftung: Stiftungsrat , Revisionsstelle (Art. 83b Abs. 1) Mitglieder des Stiftungsrates im Handelsregister eingetragen mit Zeichnungsberechtigung (Art. 94 HregV ff.)</p>
Finanzen	<p>Mindestvermögen nicht gesetzlich geregelt Vermögenserhalt gesetzlich geregelt (Länderebene) Zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO)</p>	<p>Mindestvermögen nicht gesetzlich geregelt Vermögenserhalt nicht gesetzlich geregelt Keine Mindestausschüttung jedoch Thesaurierungsverbot (Kreisschreiben Nr. 1 Ziff. II 2 d)</p>
Rechnungslegung ²⁷	<p>Pflicht zu Einnahmen-Ausgaben-Rechnung inkl. Vermögensübersicht Kaufmännisch</p>	<p>Pflicht zu kaufmännisch eingerichtetem Rechnungswesen Pflicht zu externer Revisionsstelle (20/40/250), darunter</p>

	eingerrichtetes Rechnungswesen nur bei Gewerbebetrieb von Stiftungen mit HR- Eintragung Wirtschaftsprüfung/ Revision bei Stiftungen mit Gewerbebetrieb (65/130/5000) Externe Publizitätspflicht bei Stiftungen mit Gewerbebetrieb (65/130/5000)	eingeschränkte Revision, Befreiung t Bilanzsumme von < 150'000 CHF und keinen öffentlichen Spendenaufrufen Externe Publizitätspflicht bei Stiftungen mit Gewerbebetrieb, Pflie auf Anfrage und schutzwürdigem Interesse
Externe Aufsicht	Kontrolle durch externe Aufsichtsbehörde (im Landesrecht geregelt) formal- juristische Aufsicht	Kontrolle durch Aufsichtsbehörde (Ar 84 Abs. 1 ZGB) form juristische Aufsicht
Destinatärsrechte	Nicht gesetzlich geregelt	Nicht gesetzlich geregelt

Tabelle 1: Rechtliche Regelungen zur Foundation Governance in Deutschland und der Schweiz²⁸

II. Management in Stiftungen: Wertorientierung und Wertschöpfung

Der Begriff „Management“ leitet sich über das französische „aménagement“ (Einrichtung, Ausstattung) vom dem lateinischen Wort „mansio“ für Wohnung oder Haus ab. Übertragen bedeutet Management also, etwas auszugestalten – oder bildlich gesprochen: mit Leben zu füllen. Wie jede andere Organisation auch muss eine Stiftung geführt, geleitet

oder gesteuert werden: Der Vorstand trifft sich zu Sitzungen, Gesuche werden begutachtet und ausgewählt. Das Stiftungsvermögen wird verwaltet und außerdem ein Jahresbericht für die Aufsichtsbehörde verfasst. In einigen Stiftungen gibt es hauptamtliche Mitarbeitende, für die die Stiftung ein Arbeitsplatz ist. Von außen werden Erwartungshaltungen an die Stiftung herangetragen.

Man könnte nun jeden der genannten Punkte einzeln angehen und gesondert nach Lösungen suchen. In vielen Stiftungen wird bis heute so gearbeitet. Ein kohärentes und systematisches Management für Stiftungen existiert nur selten. Häufig scheitern auch Versuche, eine Stiftung einfach als Unternehmen zu verstehen und entsprechend zu führen. Und scheitern bedeutet hier nicht unbedingt, ökonomisch zu scheitern. Eine Stiftung kann finanziell und organisatorisch bestens aufgestellt sein und trotzdem scheitern. Denn wie bei anderen Nonprofit-Organisationen auch reicht der ökonomische Erfolg bei einer Stiftung nicht aus, da das oberste Ziel der Stiftung ein Sachzweck ist. Es kann sich dabei um Entwicklungshilfe in der Sahel-Zone, um die Unterstützung von Theatergruppen, um Forschungsförderung oder um Kinderschutz handeln. Das oberste Ziel der Stiftung ist, einen wirksamen Beitrag für die Gesellschaft zu leisten, der mit ihrem Stiftungszweck übereinstimmt. Dieser Umstand macht die Komplexität von Stiftungsmanagement im Unterschied zum klassischen Management aus.²⁹ Konzeptionell lässt sich das Stiftungsmanagement in zwei wesentliche Bereiche differenzieren, die sich aus der Sachzielorientierung der Stiftung ableiten.

1. Wertorientierung

Das Raison d'être einer Stiftung ist ihr Stiftungszweck, den es zu erfüllen gilt. Wird er erfüllt oder obsolet, dann bedeutet dies aus rechtlicher Sicht auch das Ende der Stiftung.³⁰ Dieses oberste Sachziel wiederum basiert implizit oder explizit auf einem Wertesystem (z.B. der Stifterperson), an dem die Zweckerreichung orientiert sein soll. Die Wertorientierung spielt daher im Stiftungsmanagement eine größere Rolle als im klassischen Management, das primär auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Aus der Werteorientierung werden Ziele für die Stiftungsaktivitäten abgeleitet. Durch Managementprozesse werden die notwendigen Maßnahmen

ergriffen, um die gesetzten Ziele zu erreichen. Anschließend wird die Effektivität des Prozesses in einem Vergleich der tatsächlich erreichten Leistung mit den gesetzten Zielen (Soll/Ist-Vergleich) überprüft. Sollte im Vergleich das Ist-Ergebnis hinter den Zielen zurückbleiben, müssen der Prozess auf Verbesserungspotenziale geprüft oder die Ziele neu verhandelt werden.³¹

2. Wertschöpfung

Wie lässt sich nun die Wertorientierung auf die eigentlichen Tätigkeiten der Stiftung übertragen? Hierzu hilft es, sich zu vergegenwärtigen, dass Stiftungen in aller Regel Dienstleistungen erbringen. Die Produktivität von Förderstiftungen umfasst Auswahl- und Evaluationsprozesse von Gesuchen und Projekten, Koordination von Projekten und Projektpartner, Konzeptionierung und Umsetzung von Förderprogrammen, Finanzierung von Ausstellungen, Wettbewerben u.ä. sowie Durchführung eigener Projekte. Sachgüter fallen allenfalls als Nebenprodukte der eigentlichen Stiftungstätigkeit an, z.B. ein Ausstellungskatalog. Wenn man die Stiftungsaktivitäten als Dienstleistungen versteht, dann hat dies Konsequenzen für das Stiftungsmanagement. Wie bei den Eigenschaften von Dienstleistungen aufgezeigt worden ist, werden Dienstleistungen selten in einem linearen Produktionsprozess erstellt. Stattdessen lassen sich drei Leistungsdimensionen festhalten, die bei der Erstellung der Dienstleistung durchlaufen werden:³²

- *Leistungspotenzial*: Der Anbieter muss ein Potenzial an Vorleistungen, Ressourcen- und Verbrauchsfaktoren bereithalten, das vor Inanspruchnahme der Dienstleistung erstellt wird. Dies umfasst insbesondere die Finanz-, Personal- und Sachressourcen. Es kann sich aber auch um vorgefertigte Teilprodukte, die Gewährleistung von passenden Rahmenbedingungen oder um bestimmte Fertigkeiten und Kenntnisse handeln.
- *Leistungserstellungsprozess*: Das Leistungspotenzial wird aktiviert und in einem Kombinationsprozess werden interne und externe Produktionsfaktoren zur Dienstleistung vereint. Das Management ist hierbei nicht nur gefordert, einen effizienten Ablauf der

Leistungserstellung zu organisieren, sondern auch eine gleichzeitige Qualitätskontrolle zu gewährleisten.

- *Leistungsergebnis*: Das Resultat der Dienstleistung soll einen Nutzen für den Empfänger stiften. Für die zukünftige Arbeit ist es vor allem wichtig, nach der Leistungserstellung eine Ergebnisbewertung vorzunehmen, um dadurch Verbesserungen an der Dienstleistung oder am Produktionsprozess vornehmen zu können.

Die Herausforderung im Dienstleistungsmanagement besteht nun darin, diese drei Leistungsbereiche effizient und effektiv aufeinander abzustimmen. Nachdem wir zuvor die Wertorientierung der Stiftung als besonderes Merkmal und wichtigen Grundsatz für das Stiftungsmanagement bezeichnet haben, liegt es nahe, die Zielsetzung von Stiftungsarbeit mit der anvisierten *Wertschöpfung* gleichzusetzen. Dabei ist Wertschöpfung nicht primär als ökonomisch zu verstehen ist, sondern umfasst soziale, humanitäre, kulturelle oder ökologische Werte. Die erfolgreiche Umsetzung der Wertorientierung führt unweigerlich zu einer Wertschöpfung im Sinne des Stiftungszwecks.

3. Governance als Scharnierfunktion

Da Governance ökonomisch als Globalsteuerung der Organisation verstanden wird, übernimmt sie im Stiftungsmanagement eine besondere Scharnierfunktion zwischen Wertorientierung und Wertschöpfung. Einerseits umfasst Governance alle Aspekte der Ausgestaltung und Funktionsweise der Führungsstrukturen einer Stiftung. Diese Leitungsorganisation ist oftmals ebenso wie das Wertesystem von der Stifterperson vorgegeben oder zumindest angedeutet. Andererseits regelt Foundation Governance die Entscheidungsfindung auf strategischer Ebene, was gravierende Auswirkungen auf die Stiftungsaktivitäten hat.

Aufgrund der spezifischen Organisationsstruktur steht bei Stiftungen der Vorstand ganz besonders im Fokus der Governance-Thematik. Dies insbesondere aufgrund von drei „Konstruktionsfehlern“, die die Stiftung von körperschaftlichen Rechtsformen unterscheiden:³³ Erstens verfügt der Stiftungsvorstand über eine sehr grosse Machtfülle, der eine relativ

schwache Kontrolle gegenübersteht.³⁴ Der Vorstand ist gleichzeitig Treuhänder des Stifters bzw. des Stifterwillens, Entscheidungs- und Kontrollorgan sowie oftmals auch noch Umsetzungsorgan. Einer Stiftung fehlen sowohl eine Generalversammlung von Mitgliedern oder Eigentümern wie auch eine echte Gewaltentrennung innerhalb der Organisation, da nur ein Organ zwingend vorgesehen ist. Zudem fehlt Stiftungen eine Rechenschaftspflicht gegenüber den Destinatären, wie sie beispielsweise bei staatlichen Subventionen der Fall ist. Entscheidungen der öffentlichen Hand können immer angefochten werden, was bei Stiftungsentscheiden nicht der Fall ist. Abgesehen von der formalen Aufsicht durch die staatliche Aufsichtsbehörde gibt es in der Regel daher weder intern noch extern ein Gegengewicht zum Vorstand.

Zweitens handelt eine Stiftung in einem weitgehend konkurrenzfreien Umfeld, d.h. es gibt keine Marktsignale oder Indikatoren, an denen die Verantwortlichen ihre Aktivitäten ausrichten und beurteilen können. Missmanagement und Erfolglosigkeit sind daher schlecht zu erkennen und bleiben in aller Regel ohne Folgen, solange sich der Vorstand im Rahmen der Satzung und der Gesetze bewegt.

Drittens hängt das Überleben der Stiftung nicht von ihrem Leistungsausweis ab. Während ein erfolgloses oder untätiges Unternehmen früher oder später vom Markt verschwindet, oder ein erfolgloser Verein unter Mitgliederschwund leidet und dadurch finanzielle Einbussen hinnehmen muss, bleibt eine Stiftung auch dann überlebensfähig, wenn sie in ihrer Zweckumsetzung an den Bedürfnissen der Destinatäre vorbeigiht. Sie finanziert sich unabhängig von der Leistung allein durch die Erträge ihres Vermögens. Solange sie also für eine gute Anlage des Vermögens sorgt, kann sie über lange Zeit schlechte Arbeit machen, ohne Rückwirkungen zu spüren.

Alle drei Konstruktionsfehler behindern den Prozess, aus der Wertorientierung der Stiftung eine gesellschaftlich sinnvolle Wertschöpfung zu generieren. Im folgenden Abschnitt wird aufgezeigt, wie Foundation Governance dazu dient, hier Abhilfe zu schaffen.

III. Foundation Governance

Unter Foundation Governance wird die Übertragung der wesentlichen Inhalte und Zielsetzungen von Corporate Governance auf den Bereich der gemeinnützigen Stiftungen verstanden. In der Literatur lassen sich einige wenige Definitionen finden. Jakob formuliert das Verständnis von Governance folgendermassen: „Unter Foundation Governance versteht man den rechtlichen und faktischen Ordnungsrahmen für die Überwachung einer Stiftung. Dies heisst, dass die Stiftung und ihre Beteiligten durch ein angemessenes Organisationsgefüge kontrolliert und vor Fehlverhalten geschützt werden sollen.“³⁵ Sprecher dagegen fasst den Begriff weiter und geht über den Aspekt der Überwachung hinaus: „Foundation Governance ist die Gesamtheit der auf die Interessen des Stifters, der Destinatäre und der anderen Anspruchsgruppen ausgerichteten Grundsätze, die unter Wahrung der Gestaltungs- und Entscheidungsfähigkeit des Stiftungsrats die wirksame Umsetzung des Stiftungszwecks, ein ausgewogenes Verhältnis von Leitung und Kontrolle sowie angemessene Transparenz anstrebt.“³⁶ Diese Definition entspricht dem Verständnis von Governance als Globalsteuerung der Stiftung. Steht aus rechtlicher Perspektive die Frage der Überwachung im Vordergrund,³⁷ so wird aus ökonomischer Perspektive auch der Interessensausgleich zwischen verschiedenen Stakeholder-Gruppen als wichtiges Ziel von Governance-Aktivitäten verstanden.³⁸

1. Grundprinzipien der Foundation Governance

Der Swiss Foundation Code legt drei wesentliche Prinzipien fest, die auch als Zielformulierung von Governance-Aktivitäten verstanden werden können.³⁹

a) Transparenz

Einerseits bezieht sich die Transparenz auf die interne Organisation der Stiftung: Entscheidungsprozesse sollten nachvollziehbar und standardisiert ablaufen. Andererseits betrifft die Transparenz auch das Verhältnis der Stiftung zu ihrer Umwelt. Stiftungen entziehen sich weitgehend einer Marktkontrolle, da die Destinatäre die Zufriedenheit mit der angebotenen Leistung nicht durch den Preis ausdrücken können.⁴⁰ Aber trotz fehlender

Ansprüche bewegt sich die Stiftung nicht völlig abgekoppelt von anderen Akteuren. Als Organisationen der Zivilgesellschaft sollten sich Stiftungen als aktive Partner anderer Organisationen und Institutionen verstehen, die offen kommunizieren und der Öffentlichkeit geeignete Informationen zur Verfügung stellen. Transparenz ist dabei als Instrument zu verstehen, dass wesentlich zur Sicherung der Legitimation einer Stiftung beiträgt.⁴¹ Die anhin herrschende Verschwiegenheit des Stiftungswesens wird häufig mit dem Einwand begründet, dass die Publizität der Privatheit der Stifterperson widerspricht. Dies ist jedoch unbegründet, denn „die Verwaltung des Geldes anderer Leute ... bedingt schon wegen der dabei notwendig auftretenden Interessenskonflikte Transparenz und Offenlegung.“⁴²

b) Machtausgleich

Der Ausgangspunkt dieses Prinzips ist die bereits erwähnte Prinzipal-Agenten-Theorie. Obwohl oder gerade weil sich diese Theorie nicht eindeutig auf Nonprofit-Organisationen und Stiftungen im Besonderen übertragen lässt, ist die Gestaltung von Regeln der Kontrolle und Gegenkontrolle besonders wichtig.⁴³ In aller Regel steht dem Vorstand einer Stiftung kein entsprechendes organisatorisches Gegengewicht gegenüber. Damit fehlen der Stiftung wichtige Voraussetzungen, um eine Gewaltentrennung zu etablieren, wie sie in Vereinen oder Aktiengesellschaften üblich ist.⁴⁴ Der Stiftungsvorstand als oberstes Gremium ist gleichermaßen Führungs- und Aufsichtsorgan – nicht nur für andere Stiftungsorgane, sondern auch für sich selbst. Deshalb steht der Stiftungsrat in der Pflicht, geeignete Vorkehrungen von Kontrolle und Gegenkontrolle zu errichten, um Interessenskonflikten entgegenzuwirken.⁴⁵

c) Wirksamkeit

Der Stiftungsvorstand ist dazu eingesetzt, den Stiftungszweck umzusetzen.⁴⁶ Dies bedeutet, den Stifterwillen immer wieder neu zeitgemäß und entsprechend der Anforderungen zu interpretieren. Dazu muss der Stiftungsvorstand nicht nur seine eigene Leistung berücksichtigen, sondern die gesamte Stiftungstätigkeit überprüfen.⁴⁷ Die

Forderung nach einer wirksamen Umsetzung ergibt sich aus dem Wirtschaftlichkeitsprinzip, demzufolge mit den vorhandenen Ressourcen eine größtmögliche Leistung erzielt werden soll. Darunter fallen gleichermaßen der Umgang mit dem Stiftungsvermögen⁴⁸, die Fördertätigkeit⁴⁹ als auch die Gestaltung der Stiftung als Organisation.⁵⁰

2. Governance-Kodizes in Deutschland und der Schweiz

Der anglo-amerikanischen Tradition folgend, wird Foundation Governance in der Praxis vor allem durch die Entwicklung und Umsetzung von Kodizes wahrgenommen, die ergänzenden Charakter zum Gesetz haben und daher auch als *soft law* bezeichnet werden.⁵¹ Ordnungspolitisch sind die Kodizes als Instrumente der Selbstregulierung zu verstehen, die im Vergleich zu Gesetzen weniger reglementieren, anpassungsfähiger und bürokratisch schlanker sind.⁵² Dementsprechend orientieren sich die Inhalte der Kodizes – Richtlinien, Prinzipien und Handlungsempfehlungen – stärker an der Praxis als an wissenschaftlichen Theorien und wurden von Dachorganisationen erarbeitet.⁵³ Sowohl in Deutschland, wie auch in der Schweiz orientierte man sich bei der Erarbeitung der Governance Kodizes für Nonprofit-Organisationen an den bestehenden Kodizes für Wirtschaftsunternehmen.⁵⁴ Im Gegensatz zum Wirtschaftssektor, hat im Nonprofit-Sektor jedoch kein Konsolidierungsprozess unterschiedlicher Initiativen und Entwürfe stattgefunden, so dass in beiden Ländern eine Vielzahl an Nonprofit-Kodizes besteht. In einer komparativen Studie wurden 2010 insgesamt 15 verschiedene Kodizes aus beiden Ländern einbezogen.⁵⁵ Rechtsgültige Verbindlichkeit erhalten Governance Kodizes nur dann, „wenn sie nach Massgabe [sic] des Stiftungsrechts in die Stiftungsurkunde oder in ein Stiftungsreglement integriert wurden.“⁵⁶ Durch den unmittelbaren Bezug zum bestehenden Recht haben Governance Kodizes immer einen nationalen Bezug.⁵⁷ Im Folgenden wird daher jeweils nur auf die für Förderstiftungen entwickelten Kodizes eingegangen, d.h. die „Grundsätze guter Stiftungspraxis“ des Bundesverbands Deutscher Stiftungen sowie der „Swiss Foundation Code 2009“ von SwissFoundations.

a) Deutschland

Die Grundsätze guter Stiftungspraxis (nachfolgend: Grundsätze) wurden 2006 von der Generalversammlung des Bundesverbands Deutscher Stiftungen verabschiedet. Sie sind weniger ein Governance-Kodex, sondern eher ein Grundsatzdokument, auf dessen Basis Stiftungen eigenständig Governance-Richtlinien für ihre Organisation entwickeln sollen.⁵⁸ Die geringe Detaillierung der Grundsätze ergibt sich aus der Mitgliederstruktur des Bundesverbandes, der alle Formen und Größen von Stiftungen umfasst, weshalb die Richtlinien nicht spezifisch auf Förderstiftungen ausgerichtet werden konnten.⁵⁹ Die Zielsetzung der Grundsätze lautet: „Insbesondere sollen sie das Bewusstsein aller Beteiligten für die Vermeidung von Interessenkonflikten, für die angemessene Transparenz bei der Zweckverwirklichung und die Effizienz der Mittelverwendung schärfen.“⁶⁰ Damit werden die drei zuvor aufgeführten Prinzipien der Foundation Governance abgedeckt. Die Grundsätze selbst richten sich einerseits an die handelnden Personen und zum anderen geben sie Auskunft über die Vermeidung von Interessenskonflikten. Eine begleitende Studie zur Umsetzung der Grundsätze hat 2010 eine hohe Bekanntheit des Dokuments bei den Mitgliedern des Bundesverbands (79%) ergeben, jedoch hinkte die Umsetzung weit hinter diesem Anteil zurück.⁶¹

b) Schweiz

Der Swiss Foundation Code (SFC) wurde 2005 als erster europäischer Governance Code für Förderstiftungen publiziert und 2009 in erweiterter und kommentierter Fassung neu aufgelegt.⁶² Wie die Grundsätze gilt der SFC nur für die Rechtsform der Stiftung und insbesondere nur für gemeinnützige Förderstiftungen.⁶³ Neben den bereits beschriebenen drei Grundprinzipien umfasst der SFC 26 Empfehlungen zu den Bereichen Gründung, Führung, Förderung und Finanzen. Insbesondere der Bereich der Vermögensverwaltung wurde von der ersten zur zweiten Auflage deutlich erweitert und präzisiert.⁶⁴

c) Vergleich

In der bereits erwähnten Studie zur inhaltlichen Gestaltung von Governance-Kodizes in Deutschland und der Schweiz wurde deutlich, dass

sich die einzelnen Richtlinien deutlich im Detaillierungsgrad und in der Umfassendheit unterscheiden.⁶⁵ Die beiden vorgestellten Dokumente spiegeln diese Unterschiede auf deutlichste. Daher zielt dieser Vergleich weniger auf inhaltliche, als vielmehr generelle Kriterien ab. Hinsichtlich der Verbindlichkeit haben sowohl der SFC, als auch die Grundsätze empfehlenden Charakter und folgen daher nicht dem Prinzip von *comply or explain*,⁶⁶ das bei Governance Kodizes in der Wirtschaft gilt. In beiden Fällen erscheint diese Einstufung als sinnvoll, da die notwendige Konditionierung fehlt, um einen Verstoß entsprechend ahnden zu können. Weder der Bundesverband noch SwissFoundations als „Herausgeber“ der Kodizes haben hier eine Handhabe gegen die Stiftungen.⁶⁷ Dementsprechend schwer fällt aber auch die Durchsetzung und Anwendung der Kodizes, was sich an den geringen Umsetzungszahlen verdeutlicht. Die Zielsetzung ist bei beiden Kodizes ähnlich formuliert und beide enthalten die drei vorgenannten Grundprinzipien Transparenz, Machtausgleich und Wirksamkeit.

Die Unterschiede beim Gültigkeitsbereich nehmen bereits die Diskrepanz im Detaillierungsgrad der Kodizes vorweg. Während die Grundsätze für jede Form gemeinwohlorientierter Stiftungen gelten, bleibt der SFC auf große und mittelgroße Förderstiftungen beschränkt. Diese Einschränkung erlaubt im Weiteren, die Empfehlungen des Kodex klarer zu fassen und enger zu formulieren.

Kriterium	Grundsätze guter Stiftungspraxis	Swiss Foundation Code
Verbindlichkeit	Empfehlungscharakter	Empfehlungscharakter
Zielsetzung	Vermeidung von Interessenskonflikten, Transparenz bei der Zweckverwirklichung und Effizienz der Mittelverwendung	Förderung einer wirkungsvollen, effizienten und transparenten Umsetzung von Stifterwille und Stiftungszweck
Gültigkeitsbereich	Jede Form	Förderstiftungen,

	gemeinwohlorientierter Stiftungen	vornehmlich große und mittelgroße
Umfang/Inhalt	1. Zu den handelnden Personen 2. Zur Vermeidung von Interessenskonflikten	Gründung: 3 Empfehlungen Führung: 12 Empfehlungen Förderung: 4 Empfehlungen Finanzen: 7 Empfehlungen

Tab. 2: Vergleich von Grundsätze guter Stiftungspraxis und Swiss Foundation Code⁶⁸

IV. Zusammenfassung

Governance ist für Stiftungen heutzutage längst keine Kür mehr, sondern entwickelt sich mehr und mehr zur Pflicht. Das öffentliche Drängen nach Transparenz und Rechenschaft betrifft nicht nur die Wirtschaft, die Politik und die öffentliche Verwaltung, sondern alle Gesellschaftsakteure. Im Vergleich zu anderen Rechtsformen sind die gesetzlichen Grundlagen zur Foundation Governance sowohl in Deutschland wie in der Schweiz nur schwach ausgeprägt. Aus ökonomischer Sicht stellt Governance eine wichtige Scharnierfunktion zwischen der Wertorientierung und der Wertschöpfung einer Stiftung dar. Sowohl aus rechtlicher wie auch aus ökonomischer Sicht bieten Governance Kodizes eine effiziente und effektive Methode, um allgemeingültige Standards zu etablieren und so die Legitimation und Reputation von Stiftungen zu stärken.

V. Summary

Nowadays governance is no longer a voluntary but it becomes more and more an obligation. The public pressure for transparency and accountability is not limited to the economy, public authorities and the politics, but to all societal actors. Compared to other legal forms the legal requirements of foundations governance are marginal in both countries,

Germany and Switzerland. From an economic perspective, Governance acts as an important connection between the value orientation and the value creation of a foundation. From both sides, law and management, governance codes serve as an efficient and effective method to establish general acknowledged standards and, by this, strengthen the legitimacy and reputation of foundations.

-
- 1 In diesem Beitrag werden als Förderstiftungen jene Stiftungen verstanden, die „über ein eigenes Vermögen verfügen und mit diesem oder Erträgen daraus Förderaktivitäten [entfaltet] entfalten.“ *Sprecher/Egger/Janssen*, Swiss Foundation Code 2009, S. 131.
 - 2 Siehe *von Schnurbein/Fritz*, Foundation Governance im Kontext von Reputation und Legitimation, Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU) 35 (2012), 69. Suchman definiert Legitimation folgendermassen: „Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions.“ *Suchman*, Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, The Academy of Management Review 20 (1995), 574. Er unterscheidet drei Grundtypen der Legitimation: pragmatische, moralische und kognitive Legitimation.
 - 3 Siehe *Anheier*, Der Dritte Sektor in Zeiten des gesellschaftlichen Umbruchs, Verbands-Management, Nr. 1/03 (2003), 38-47.
 - 4 Siehe *Power*, The Audit Society – Rituals of Verification, 2. Aufl., 1999.
 - 5 Siehe *Strachwitz*, Die Stiftung - ein Paradox?, 2010.
 - 6 Siehe *Bundesverband*, Statistiken 2009, 2010.
 - 7 Siehe *von Schnurbein*, Der Schweizer Stiftungsreport, 2010, S. 3.
 - 8 Siehe *Foundation Center*, Foundation Yearbook, 2009.
 - 9 Siehe *CSI Heidelberg* Feasibility Study on a European Foundation Statute, 2008.
 - 10 Siehe *von Schnurbein*, Nonprofit Governance in Verbänden, 2008, S. 86.
 - 11 Siehe *Berle/Means*, The Modern Corporation and Private Property, 1932, S. 66. Bereits 1918 warnte der spätere Aussenminister Walter Rathenau vor einer „Entpersönlichung des Eigentums“. *W. Rathenau*, , Von kommenden Dingen, 1918, S. 142.
 - 12 Siehe *Shleifer/Vishny*, A Survey of Corporate Governance, Journal of Finance, 52, 1997, 741. Die Verträge können nicht vollständig sein, da man nicht alle zukünftigen Gegebenheiten vorhersehen kann.
 - 13 Siehe *Berle/Means* (Fn. 11), S. 114.
 - 14 „Bounded rationality is defined as behavior that is ‘intendedly rational, but only limited so’...” *Williamson*, Corporate Finance and Corporate Governance, Journal of Finance, 28, 1988), 569.
 - 15 Für eine ausführliche Diskussion der Problematik siehe *von Schnurbein* (Fn. 10),

59. Ebenso *Lück*, Die Anwendbarkeit des Corporate Governance Kodex auf Stiftungen, 2008, S. 93.
- 16 Siehe *Schwarz/Purtschert/Giroud/Schauer*, Das Freiburger Management-Modell für NPO, 4. Aufl., 2002, S. 47.
- 17 Siehe *Alexander/Weiner*, The Adoption of the Corporate Governance Model by Nonprofit Organizations, *Nonprofit Management & Leadership*, 8, 1996, S. 225 f.
- 18 *Jakob*, Das Stiftungsrecht der Schweiz zwischen Tradition und Funktionalismus, *ZEV* 2009, 168.
- 19 Siehe *Steuber*, Corporate Governance bei Stiftungen – eine Frage der Kontrolle oder der Moral?, *DStR* 2006, 1184.
- 20 Siehe *Hüttemann/Rawert*, in: *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 86 Rn. 45. Ebenso für die Schweiz *Sprecher*, Was ist und was leistet Foundation Governance?, *Jusletter* 26.4.2010, S. 7.
- 21 Aus Platzgründen werden dabei jeweils nur die nationalen Gesetzesgrundlagen berücksichtigt. Zudem wird der Vergleich auf die rechtfähige Stiftung bürgerlichen Rechts in Deutschland und die privat-rechtliche Stiftung in der Schweiz beschränkt.
- 22 Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (BGBl. I 2013, 556) wurde klargestellt, dass Verbrauchsstiftungen zulässig sind. Gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB ist die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks auch gesichert, wenn das Vermögen einer Stiftung zum Verbrauch während eines Zeitraums von mindestens 10 Jahren bestimmt ist. Zusätzlich ist in § 81 Abs. 2 Satz 2 BGB ergänzt worden, dass das Stiftungsvermögen auch zum Verbrauch bestimmt werden kann.
- 23 Siehe *Führer/Sassen*, Externe Elemente der Corporate Governance von Stiftungen und Vereinen im internationalen Vergleich, *Zögu* 35 (2012), 232.
- 24 Siehe *Müller*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, *Der Schweizer Treuhänder* Nr. 4 (2009), 202. Zur Übersicht von Rechnungslegungsstandards für Stiftungen und NPO in Deutschland siehe *Meyn/Richter/Koss*, *Die Stiftung*, 2009, Rn 1212; vgl. den aktuellen Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.).
- 25 Siehe *Müller* (Fn. 24), S. 202.
- 26 Siehe *Schönenberg/von Schnurbein*, Was macht die Attraktivität eines Stiftungsstandortes aus?, *ZStV* 2011, 91.
- 27 Siehe *Führer/Sassen* (Fn. 23), 233. Ebenso *Schönenberg/von Schnurbein*, (Fn. 26), 93.
- 28 Eigene Darstellung.
- 29 Siehe *von Schnurbein/Timmer*, *Die Förderstiftung*, 2010, S. 55.
- 30 Siehe *Lex*, Die Grundzüge des Stiftungsrechts, in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, 2005, S. 205, 208.
- 31 Siehe *von Schnurbein/Timmer* (Fn. 29), S. 97 ff.
- 32 Siehe *Kleinaltenkamp*, Begriffsabgrenzungen und Erscheinungsformen von Dienstleistungen, in: *Bruhn/Meffert* (Hrsg.), *Handbuch Dienstleistungsmanagement*, 1998, S. 29, 34.
- 33 Siehe *von Schnurbein/Timmer* (Fn. 29), S. 44.

- 34 Siehe *Egger*, Krise als Chance, in: von Schnurbein/Egger (Hrsg.), Innovation statt Stagnation,
- 35 *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung, 2009, Rn. 443.
- 36 *Sprecher*, Was ist und was leistet Foundation Governance?, Jusletter 26.04.2010, S. 7.
- 37 Siehe *Hüttemann/Rawert* (Fn. 20), § 86 Rn. 45. Die Autoren zählen dazu Regelungen im Rahmen der Satzungsgestaltung sowie gesetzgeberische Massnahmen, z.B. verbesserte rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften. Wichtigstes Ziel der Governance ist dabei, das öffentliche Vertrauen in den Dritten Sektor zu erhalten und zu stärken.
- 38 Siehe von *Schnurbein/Fritz* (Fn. 2), S. 64 ff.
- 39 Siehe *Sprecher/Egger/Janssen*, Swiss Foundation Code 2009, 2009, S. 18. Der Swiss NPO-Code, der sich insbesondere an große Hilfswerke richtet (in der Rechtsform des Vereins oder der Stiftung), nennt weitgehend übereinstimmend folgende Grundsätze: Gewaltentrennung, Verantwortung und Effizienz, Transparenz, Wahrung der Interessen von Mitgliedern, Gönnern und Freiwilligen sowie Wahrung der Interessen der Spenderinnen und Spender. Siehe *KPGH* (Hrsg.), Swiss NPO-Code, www.swiss-npocode.ch/cms/images/swiss_npocode/swiss_npo_code_maerz_2010.pdf, 2006 [08.01.2013].
- 40 Siehe *Theuvsen*, Transparenz von Nonprofit-Organisationen, BFuP 61 (2009), 24.
- 41 Siehe von *Schnurbein/Fritz* (Fn. 2), 70. Legitimation ist das Resultat der objektiven Bewertung der *vergangenen Stiftungsleistungen*, von dem die Existenzberechtigung der Organisation abhängig gemacht wird.
- 42 *Hopt*, Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, in: *Hopt/von Hippel/Walz* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 253. Ebenso *Lück* (Fn. 15), S. 172
- 43 Siehe *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 64.
- 44 Siehe *Lück* (Fn. 15), S. 93.
- 45 Siehe *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 79. Eine ausführliche Diskussion der Gründe für Foundation Governance generell und Machtausgleich im Speziellen findet sich bei *Baumann Lorant*, Der Stiftungsrat – das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, 2009, S. 67
- 46 Siehe *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 56.
- 47 Die Ehrenamtlichkeit der meisten Stiftungsvorstände darf dabei nicht gegen ein gewisses Maß an Professionalisierung ausgespielt werden, denn auch bei ehrenamtlicher Tätigkeit gelten die gleichen Rechtsvorschriften wie bei entgeltlicher Tätigkeit. Siehe *Hopt* (Fn. 32), S. 254.
- 48 Siehe *Brockhoff*, Erhaltung eines Stiftungsvermögens, zfbf 54 (2002), S.277.
- 49 Siehe von *Schnurbein/Timmer* (Fn. 29), S. 178-193.
- 50 In der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung besteht ein weitgehender Konsens, dass die Vorstandsarbeit (in NPO generell) eine hohe Bedeutung für den Organisationserfolg hat, jedoch dieser Zusammenhang empirisch schwierig nachzuweisen ist. Siehe *Gmür/Bächthold*, Einfluss der Leitungsstrukturen auf den

- Erfolg von NPO, *Verbands-Management* 35 (2009), 24.
- 51 Siehe *Reuter*, *Münchener Kommentar zum BGB*, 6. Auflage 2012, § 86 Rn. 23. Ebenso *Hopt* (Fn. 42), S. 243 ff.
 - 52 Siehe *Dawson/Dunn*, *Governance Codes of Practice in the Not-for-Profit Sector*, *Corporate Governance* 13 (2006), 33.
 - 53 Siehe von *Schnurbein/Stöckli*, *Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz*, *DBW* 2010, 495.
 - 54 Siehe von *Schnurbein/Stöckli* (Fn. 53), S. 496.
 - 55 Siehe von *Schnurbein/Stöckli* (Fn. 53), S. 500.
 - 56 *Baumann Lorant* (Fn. 45), S. 75.
 - 57 Siehe *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 46.
 - 58 Siehe *Bundesverband Deutscher Stiftungen*, *Grundsätze guter Stiftungspraxis*, 2010, S. 4.
 - 59 Siehe von *Schnurbein/Stöckli* (Fn. 53), 504.
 - 60 Siehe *Bundesverband Deutscher Stiftungen* (Fn. 58), S. 7.
 - 61 Siehe *Zeidler/Falk*, *Mehr Klarheit und Transparenz schaffen*, *Die Stiftung* Nr. 5 (2010), 24. Die Studie „Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis“ ist auf der Webseite des Bundesverbandes verfügbar.
 - 62 Siehe *Sprecher/Egger/Janssen* (Fn. 39), S. 12. Siehe auch *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 41-46.
 - 63 Während die drei Grundprinzipien uneingeschränkte Gültigkeit haben, gelten die gestellten Anforderungen der Empfehlungen vornehmlich großen und mittelgroßen Stiftungen. Siehe *Sprecher* (Fn. 36), Rn. 46.
 - 64 Siehe *Sprecher/Egger/Janssen* (Fn. 39), S. 16.
 - 65 Siehe von *Schnurbein/Stöckli* (Fn. 53), S. 505.
 - 66 Das Prinzip *comply or explain* bedeutet, dass der entsprechende Code grundsätzlich einzuhalten ist, sollte jedoch davon abgewichen werden, ist dies transparent zu machen und zu begründen. Im NPO-Sektor gibt es ebenfalls Beispiele für Kodizes nach diesem Prinzip (z.B. VENRO-Code, Swiss NPO-Code).
 - 67 Weder ein Mitgliederausschluss noch ein Entzug des Codes würde für die Stiftung langfristig negative Folgen haben.
 - 68 Eigene Darstellung.

Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern – Erreichtes und Agenda für die Zukunft*

BIRGIT WEITEMEYER

- I. Ausgangslage
- II. Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts 2002 und offene Fragen
 - 1. Anerkennung
 - 2. Stiftungszweck
 - 3. Änderung von Satzung und Zweck
 - 4. Sitz
 - 5. Organe
 - 6. Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen
- III. Fazit und Ausblick
- IV. Summary

I. Ausgangslage

Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002 ist am 1.9.2002¹ in Kraft getreten. Es hat die Voraussetzungen für das Entstehen einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts abschließend im BGB geregelt und das Nebeneinander von bundes- und landesrechtlichen Vorgaben, die zum Teil unter den Ländern erheblich voneinander abwichen, nach langer Zeit beseitigt. Die unterschiedliche Gestaltung der öffentlichrechtlichen Befugnisse im Stiftungswesen hatte bereits im vergangenen Jahrhundert den Ruf nach einer Reform des Stiftungsrechts unter stärkerer Ausnutzung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes ausgelöst. Der 44. Deutsche Juristentag des Jahres 1962 warf die Frage auf

„Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?“.² Insbesondere das auf rechtsvergleichenden Untersuchungen gründende Referat von *Ernst-Joachim Mestmäcker* etablierte die rechtspolitische Forderung, das Stiftungsrecht aus dem Verwaltungsverfahren heraus in das Privatrecht zu integrieren und die Befugnisse der Stiftungsbehörden auf eine Rechtsaufsicht zurückzuführen.³ Dass es schließlich noch 40 Jahre bis zu einer Reform des Bundesstiftungsrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts dauern sollte, wurde auch als Ergebnis einer Blockade durch die Bundesländer angesehen, die erhöhte Kosten etwa durch die Einführung von Stiftungsregistern mit Publizitätswirkung befürchteten. So hatte die 1974 von der Bundesregierung eingesetzte interministerielle Arbeitsgruppe Stiftungsrecht einen Reformbedarf noch verneint.⁴

Die schließlich zum Ziel führende Reformdiskussion war maßgeblich angestoßen worden durch den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens der Bundestagsfraktion von *Bündnis 90/Die Grünen* aus dem Jahre 1997.⁵ Das im Jahre 2002 reformierte und heute aktuelle Bundesstiftungsrecht fußt damit auf Überlegungen von vor 15 Jahren, die wiederum einen vorläufigen Abschluss der Diskussion im Stiftungswesen seit den 60er Jahren des letzten Jahrhunderts darstellen. Seitdem hat sich allerdings das Umfeld für Stiftungen rasant geändert. Dazu gehört auf der einen Seite der Aufbau großer privater und unternehmerischer Vermögen durch die lange Wohlstandperiode nach dem zweiten Weltkrieg mit länger lebenden und rüstigen, unternehmerisch geprägten Stiftern, die auf ihre Stiftung noch zu Lebzeiten Einfluss nehmen wollen. Als Alternative zur traditionellen Stiftung des BGB greifen diese deshalb auf Formen zurück, die sich als Stiftungen im funktionalen Sinne beschreiben lassen,⁶ etwa unselbständige Stiftungen oder Stiftungs-GmbH. Auch Verbrauchsstiftungen werden populärer und nach US-amerikanischen Vorbildern sind überall in Deutschland Bürgerstiftungen entstanden, in denen sich größere Gruppen engagierter Bürger vor Ort engagieren, die *Dieter Reuter* lieber als verbandsmäßig verfasste Bürgervereine denn als Stiftungen sehen möchte.⁷

Der demographische Wandel führt dazu, dass eine Generation verstirbt,

die weniger Erben hat, so dass Stiften zunehmend das Vererben ersetzt und große Unternehmensvermögen als Stiftungskapital gebunden werden. Auf der anderen Seite beobachtet man infolge der Finanz-, Wirtschafts-, und Euroschuldenkrise seit 2008 die Zunahme unterkapitalisierter und renditeschwacher Stiftungsvermögen, deren sinnvolle Fortführung in Frage steht.

Die Frage nach der sinnvollen Ausgestaltung einer „Foundation Governance“ hat im Zuge der im Gesellschaftsrecht intensiv geführten Diskussion um die Corporate Governance großer Publikumsgesellschaften auch das Stiftungswesen erreicht. Die Öffentlichkeit verlangt nach einigen eher kleinen, aber öffentlichkeitswirksam diskutierten „Spendenskandalen“ vermehrt nach verpflichtender Transparenz für spendensammelnde und andere Non-Profit-Organisationen, nachdem freiwilligen Selbstverpflichtungen im Dritten Sektor nur ein Bruchteil der Organisationen nachgekommen ist.

Und schließlich sprengen Stiftungen ihre nationalen Fesseln und werden international tätig, vielfach in Kooperation mit ausländischen Partnern, oft auch, weil ihre Stifter international vernetzt sind und global angelegtes Vermögen und Immobilienbesitz im Ausland in ihre Stiftungen einbringen. Hierauf sind das Stiftungszivilrecht wie auch das nationale Gemeinnützigkeitssteuerrecht nicht eingestellt.⁸

Vor dem Hintergrund, dass sich das wirtschaftliche und tatsächliche Umfeld sowie die Bedürfnisse von Stiftern und Stiftungen seit den Reformüberlegungen verändert haben, fragte es sich, welche Anpassungen heute notwendig sind, damit das Stiftungsrecht im 21. Jahrhundert ankommt. Hierzu hat das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen am 25. und 26. September 2012 eine Tagung ausgerichtet, auf der die im Stiftungsrecht tätigen Wissenschaftler und Berater, die Referenten der Aufsichtsbehörden und Vertreter von Stiftungen über den Stand der erreichten Reform des Bundesstiftungsrechts und der nachfolgenden Anpassungen aller 16 Landesstiftungsgesetze debattiert und Änderungsbedarf aufgezeigt haben. Die gemeinsamen Erträge der Autoren des im Jahr 2011 erschienenen Handbuchs „Landesstiftungsrecht“⁹, in dem der Stand des Stiftungsrechts in Deutschland dargestellt und kritisch kommentiert wird, bildet die

Grundlage dieses Überblicksbeitrags und der nachfolgend abgedruckten Vortragsreferate.¹⁰ Ergänzend wurde auf den am 8.2.2012 durch die Europäische Kommission vorgelegten Entwurf einer Verordnung über das Statut einer Europäischen Stiftung (Fundatio Europaea – FE)¹¹ eingegangen.

II. Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts 2002 und offene Fragen

Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen der Stiftungsrechtsreform und der nachfolgenden Änderungen in den Landesstiftungsgesetzen daraufhin durchmustert, ob unter dem Eindruck der Entwicklung der letzten Jahre weiterer Änderungsbedarf besteht.

1. Anerkennung

Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts hat die Voraussetzungen für das Entstehen einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts abschließend im BGB geregelt. Das Konzessionssystem wurde beibehalten, so dass die Entstehung der rechtsfähigen Stiftung neben dem privatrechtlichen Stiftungsgeschäft weiterhin eine staatliche Anerkennung voraussetzt (§ 80 Abs. 1 BGB). Allerdings wird dem Stifter ein einfachgesetzlicher Anspruch auf Anerkennung gewährt, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind:¹² Das Stiftungsgeschäft muss den Anforderungen der § 81 Abs. 1 S. 1 bis 3 BGB entsprechen, die Stiftungssatzung muss nach § 81 Abs. 1 S. 3 BGB bestimmte Angaben enthalten, gem. § 80 Abs. 2 BGB muss die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen und der Stiftungszweck darf das Gemeinwohl nicht gefährden. Mit dem Stiftungsgesetz von Sachsen-Anhalt aus dem Jahre 2010 haben inzwischen alle Bundesländer ihre Landesstiftungsgesetze überarbeitet und an diese bundesrechtlichen Vorgaben angepasst.¹³ Die Landesgesetzgeber haben ihre Gesetze von Regelungen zum Genehmigungsverfahren befreit, die den §§ 80, 81 BGB zuwiderliefen und verzichteten auf inhaltliche Vorgaben

zur Anerkennung einer Stiftung. Die Rechtslage ergibt sich damit allein aus dem Bundesrecht.

Wegen der im Tatbestand enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe besteht aber insbesondere im Hinblick auf die Lebensfähigkeitsprognose weiterhin ein gewisser Spielraum der Anerkennungsbehörde¹⁴. Nach der Gesetzesbegründung soll in Übereinstimmung mit der bisher geltenden Rechtslage zum Schutz des Rechtsverkehrs die dauerhafte Existenz der mitgliederlosen juristischen Person der Stiftung gewährleistet werden und der Rechtsform der Stiftung Rechnung getragen werden, die grundsätzlich auf unbegrenzte Dauer angelegt ist.¹⁵ Zum Teil wurde daher nach der Reform in Abkehr von der bislang herrschenden Auffassung¹⁶ vertreten, eine auf Zeit errichtete oder auf den Verbrauch des Stiftungsvermögens ausgerichtete Zeit- oder Verbrauchsstiftung sei in Form der rechtsfähigen Stiftung nicht vorgesehen,¹⁷ während die herrschende Meinung dies unter Berufung auf die Gesetzesbegründung anders sah, da an der bisherigen Anerkennungspraxis derartiger Stiftungsformen nichts geändert werden sollte.¹⁸ Eine gewisse Dauer sei zwar notwendig, aber diese könne auch mit einem zeitlichen Ende des Stiftungszwecks verbunden sein. Entscheidend seien eine anhaltende Zwecksetzung und die Beständigkeit während des Bestehens der Stiftung.¹⁹ Zwar erfordert der *numerus clausus* der Gesellschafts- und Rechtsformen aus Gründen der Rechtssicherheit und des Gläubigerschutzes, dass die gesetzlichen Grenzen der jeweiligen Rechtsform eingehalten und nicht neue Rechtsformen erdacht werden können. So kann etwa eine mit den Mitteln des Schuldrechts errichtete nichtselbständige Stiftung nicht rechtsfähig sein.²⁰ So lange das zwingende Recht nicht überschritten wird, sind aber Modifizierungen innerhalb der Rechtsform zulässig, so dass alles auf die Frage zulief, ob das zwingende Recht nur auf Ewigkeit angelegte Stiftungen vorsieht. Dies ließ sich § 80 BGB in der Fassung durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002 und seiner Gesetzesbegründung nicht entnehmen. Die Stiftung ist zwar die einzige Rechtsform, in der ein Zweck auf unbestimmte Dauer mit einem bestimmten Vermögen verbunden werden kann. Das rechtfertigt es aber nicht, dies von jeder Stiftung zu verlangen. Die Besonderheit der Rechtsform Stiftung besteht vielmehr *in der während ihres Bestehens* nicht mehr privatautonom zu ändernden Zwecksetzung, ist die Stiftung selbst auch zeitlich begrenzt. Dem Stifter,

der aus bestimmten Gründen die Stiftung zeitlich begrenzen möchte, weil er die Erreichung seines Zwecks etwa bei dem Eintritt eines bestimmten Ereignisses als erfüllt ansieht (z.B. die Neuerrichtung eines historischen Bauwerks oder der konzentrierte Einsatz des Stiftungsvermögens in der Hoffnung, innerhalb bestimmter Zeit eine Krankheit ausgerottet zu haben) wird mit der Stiftung eine Rechtsform zur Verfügung gestellt, bei der er sich darauf verlassen kann, dass der Stiftungszweck für die vorgesehene Dauer und auch nach seinem Ableben verlässlich verfolgt wird. Das Gleiche gilt für Sammelstiftungen wie Bürgerstiftungen, bei denen Zustifter kaum bereit sein werden, ohne eine solche Bindung etwa einem Bürgerverein Millionenbeträge zukommen zu lassen.²¹

In der Praxis der Anerkennungsbehörden bestand in dieser Frage freilich Uneinigkeit, während auf Seiten der Stifter das Bedürfnis nach Errichtung von Zeit- und Verbrauchsstiftungen zunahm. Populär geworden ist die Idee der Verbrauchsstiftung durch die Bill und Melinda Gates Stiftung, deren Stiftungsvermögen 50 Jahre nach dem Versterben des Stifterehepaars für die Stiftungszwecke eingesetzt sein soll.²² Und durch die Finanz-, Wirtschafts-, und Euroschuldenkrise seit 2008 mit Kursverlusten in den renditeorientierten Anlageklassen und der anschließenden Niedrigzinsphase in den klassischen Anlageformen des Stiftungsvermögens²³ dient bisweilen der Einsatz des Kapitals statt seiner Erträge als Mittel zur Verwirklichung des Stiftungszwecks.

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts²⁴ rückwirkend zum 1.1.2013 dem Bedürfnis der Praxis nach Rechtssicherheit entgegenkommend die Verbrauchsstiftung in § 80 I 2 BGB nunmehr ausdrücklich zugelassen.²⁵

Zu weitgehend ist hingegen der von der Europäischen Kommission vorgelegte Entwurf einer Verordnung für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea – FE), nach dem die FE auf unbestimmte Zeit errichtet und dann bereits nach Ablauf von zwei Jahren in eine andere Rechtsform umgewandelt werden kann, Art. 12 (2) i.V.m. Art. 41 (1) FE-VO, oder von vornherein auf eine bestimmte Zeit von lediglich zwei Jahren errichtet werden kann und der damit eine FE mit dem Charakter eines bloßen Sammelvermögens ermöglichen würde. Entsprechenden Tendenzen zur Verwässerung der Idee der kontinentaleuropäischen Stiftung ist entgegen

zu treten.²⁶

2. Stiftungszweck

Nach § 80 Abs. 2 BGB darf der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährden. Damit bestätigte der Gesetzgeber das schon vorher bestehende Meinungsbild, wonach die „gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung“ anzuerkennen ist.²⁷ Eine Beschränkung auf steuerlich gemeinnützige Stiftungszwecke unter Ausschluss etwa von privatnützigen Familienstiftungen²⁸ oder die Einführung einer zeitlichen Begrenzung, um der Problematik der Herrschaft der „Toten Hand“ zu begegnen, wie es 1997 bereits gefordert worden ist,²⁹ hat der Gesetzgeber nicht vorgenommen.³⁰ Nach der Stiftungsrechtsreform des Jahres 2002 ist es nicht mehr zweifelhaft, dass privatnützige Familienstiftungen sowie Unternehmensstiftungen grundsätzlich zulässig sind.³¹ Auch unternehmensverbundene Stiftungen hat der Gesetzgeber nicht ausgeschlossen.³² In der Reformdiskussion war darüber debattiert worden, ob Stiftungen gewerbliche Unternehmen nur im eingeschränkten Maße betreiben dürfen, etwa im Rahmen des auch für Idealvereine nach den §§ 21, 22 BGB erlaubten Nebenzwecks.³³

Aus ordnungspolitischen Gründen wird die Berechtigung zur Schaffung einer Rechtsform wie der Stiftung zur dauerhaften Versorgung der Nachkommen und damit der Entzug eines Vermögens aus dem allgemeinen Wirtschaftskreislauf gleichwohl weiter kritisch gesehen.³⁴ Nach der Stiftungsrechtsreform wird darauf verwiesen, dass das nicht ausdrücklich formulierte, aber dem Stiftungsrecht eigene Verbot der Selbstzweckstiftung auch Unternehmensstiftungen eingrenzt. Der Zweck der Stiftung darf sich nicht darauf beschränken, das in ihr gebundene Vermögen auf Dauer zu erhalten, ohne mit ihm einen fremdnützigen Zweck zu verfolgen. Folglich ist der bloße Unternehmenserhalt als ausdrücklicher oder als versteckter Unternehmenszweck nicht zulässig.³⁵ Zulässig sind aber Unternehmensstiftungen, die durch ihren Betrieb gemeinnützige Zwecke verfolgen, etwa in Form eines Krankenhauses, oder der Erwirtschaftung von Mitteln für gemeinnützige Zwecke dienen.³⁶ Insbesondere die Zunahme großer Vermögen durch die lange

Wohlstandperiode nach dem zweiten Weltkrieg und die geringere Zahl von Erben³⁷ haben diese Frage zum Thema werden lassen. Unter den 15 größten gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland nach Vermögen sind alle aus privaten Unternehmen oder aus Privatisierungen von Staatsbeteiligungen hervorgegangen.³⁸ Ein Teil von ihnen hat sich von dem Unternehmen aus Gründen der Unabhängigkeit und der Diversifikation getrennt. So ist die ZEIT – Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius inzwischen breit und nicht mehr nur in Verlagsbeteiligungen investiert,³⁹ die Gemeinnützige Hertie-Stiftung hat ein diversifiziertes Anlagenportfolio,⁴⁰ die Breuninger Stiftung hat sich im Jahr 2004 aus Gründen der wirtschaftlichen Unabhängigkeit von dem Kaufhaus-Unternehmen gleichen Namens getrennt⁴¹ und die Karl Schlecht Stiftung hat ihre 99%tige Beteiligung an dem baden-württembergischen Unternehmen Putzmeister Holding GmbH im Jahr 2012 für 300 Mio. Euro an chinesische Investoren verkauft.⁴² Auf der anderen Seite stehen Gestaltungen, in denen die Stiftung noch Inhaberin eines Unternehmens ist, das auf diese Weise zusammengehalten und vor feindlichen Übernahmen geschützt werden soll. So sind große Unternehmen in Stiftungskonzerne eingebracht worden wie die Discountmärkte ALDI Nord und Süd als „Konzerne“ der Markus- und der Siepmann-Stiftung⁴³ oder die Bertelsmann Stiftung, die wegen ihrer zurückhaltenden Ausschüttungspolitik und ihrer meinungsbildenden Kraft kritisiert wird.⁴⁴ Und schließlich gründen inzwischen nicht nur Unternehmer, sondern Unternehmen selbst als juristische Personen Stiftungen, etwa die Siemensstiftung,⁴⁵ um ihre CSR-Aktivitäten (Corporate Social Responsibility) in einer unternehmensverbundenen Stiftung zu bündeln.

Aus dem Verbot der Selbstzweckstiftung folgt, dass die Ausschüttungen für gemeinnützige Zwecke oder für den privatnützigen Stiftungszweck im Vordergrund stehen müssen und nicht der Erhalt des Unternehmens. In der Praxis ist aber noch nicht ausgelotet worden, wann geringe Ausschüttungen für gemeinnützige Zwecke nur als Feigenblatt für den eigentlich bezweckten Unternehmenserhalt dienen.⁴⁶ Auch das Steuerrecht bietet kaum Anhaltspunkte, lässt der BFH doch Thesaurierungen in dem von einer gemeinnützigen Stiftung gehaltenen Unternehmen im betriebswirtschaftlich sinnvollen Umfang als gemeinnützigkeitsrechtlich

unbedenklich zu.⁴⁷ Allein aus dem Gebot der Ausschließlichkeit der gemeinnützigen Zweckverfolgung folgt inzwischen nach der Rechtsprechung des BFH,⁴⁸ der sich die Finanzverwaltung in dem Anwendungserlass zur AO⁴⁹ mit Unterstützung durch das Schrifttum⁵⁰ angeschlossen hat, dass die gemeinnützigen Zwecke dann nicht mehr ausschließlich verfolgt werden, wenn nach Aufwand und Risiko das Unternehmen im Vordergrund steht und nicht die Erzielung möglichst hoher Renditen. Maßstab kann nur sein, was in vergleichbaren Anlageklassen erwirtschaftet werden kann. Angesichts der aktuell geringen Renditen auf Zinspapiere sowie der nur bedingt vergleichbaren Rahmenbedingungen für verschiedene Unternehmen und Branchen wird deutlich, dass sich bezifferbare Grenzen hieraus nur bedingt ableiten lassen. Zudem greifen die steuerlichen Einschränkungen von vorneherein nur für gemeinnützige Stiftungen. Insgesamt bedarf dieses komplexe Thema weiterer öffentlicher und politischer Diskussion.

3. Änderung von Satzung und Zweck

Die Änderung von Stiftungszweck und Stiftungssatzung ist bei der Stiftung nur in eingeschränktem Maße zulässig. Der Stiftungszweck kann nur geändert werden, wenn er nicht mehr erfüllt werden kann, § 87 BGB. Allerdings kann der Stifter abgesehen von dem in § 81 BGB statuierten Mindestinhalt nach § 85 BGB weitere Angaben in der Satzung vorsehen. Hierzu gehören Klauseln darüber, in welchem Umfang möglicherweise später notwendige Satzungsänderungen vorgenommen werden dürfen. So sind auch Zweckänderungen möglich, wenn sich die Voraussetzungen und die Reichweite der Änderungen hinreichend bestimmt aus dem ursprünglichen Stifterwillen ableiten lassen.⁵¹

Ob darüber hinaus, wie es § 85 BGB dem Wortlaut nach entnommen werden könnte, auch der Landesgesetzgeber ergänzende Vorschriften zur Verfassung der Stiftung in Einschränkung der Stifterautonomie vorsehen kann, etwa über Satzungs- und Zweckänderungen, Vorschriften zur Zu- oder Zusammenlegung, ist umstritten.⁵² Richtigerweise hat der Bundesgesetzgeber mit der Reform des Jahres 2002 einheitliche Anforderungen an die Errichtung einer Stiftung schaffen und dem Stifter

hierbei einen weiten Spielraum eröffnen wollen.⁵³ Aus diesem Grund ist die Regelung auch in dieser Hinsicht abschließend und verdrängt ergänzendes oder entgegenstehendes Landesrecht.⁵⁴

Ob sich die Stiftung über das so bestimmte geltende Recht hinaus für körperschaftliche Strukturen öffnen sollte, wird in jüngerer Zeit aus verschiedenen Gründen allerdings intensiv diskutiert.

a) Änderungsbefugnis noch lebender Stifter

So wollen länger lebende, unternehmerisch denkende Stifter auf ihre Stiftung zu Lebzeiten Einfluss nehmen und ihre Erfahrungen aus der praktischen Stiftungsarbeit in die Satzung einfließen lassen. Eine Studie aus dem Jahre 2005 stellte fest, dass Stiftungen zunehmend noch zu Lebzeiten errichtet werden.⁵⁵ Konkurrenz erhält die Stiftung daher neuerdings durch die flexiblen Rechtsformen der gGmbH oder der unselbständigen Stiftung, in denen dies in weiterem Umfang möglich ist. Eine repräsentative Organisationsbefragung der Initiative Zivilgesellschaft in Zahlen (ZIVIZ) hat ergeben, dass die gGmbH zunehmend gewählt wird, man kam auf 1006 GmbHs,⁵⁶ wovon natürlich nicht alle stiftungsähnlich sind. Jedoch finden sich unter den größten 15 deutschen Stiftungen nach Vermögen allein vier GmbH.⁵⁷ Eine Grenze für die Verwendung von Stiftungersatzformen setzt lediglich das Irreführungsverbot aus dem Rechtsgedanken des § 18 Abs. 2 HGB, wonach der Gebrauch des Namens „Stiftung“ für andere Rechtsformen wie Vereine oder GmbH nur zulässig ist, wenn die Rechtsform stiftungsähnlich ausgestaltet ist, indem das Kapital eine dauerhafte Zweckerfüllung ermöglicht.⁵⁸

Die stiftungsähnliche Ausgestaltung anderer Rechtsformen birgt allerdings die Gefahr des Kontrolldefizits, da der Ausschluss von vermögensmäßigen Mitglieder-rechten bei gemeinnützigen Stiftungersatzformen die Machtbalance zugunsten des Managements (dem Agent in der Principal-Agent-Theorie) verschiebt und dies nicht durch die zwingende staatliche Stiftungsaufsicht ausgeglichen wird. Es ist daher zu begrüßen, wenn man dem Anliegen der Stifter nach größerer Autonomie auch im Rahmen der Rechtsform Stiftung Rechnung trägt durch die Einführung einer Probephase für Stiftungsneugründungen, in der der Stifter noch Anpassungen vornehmen kann. Entscheidend hierbei wird sein, ob man

gewährleisten kann, dass der Wille aller ursprünglichen Stifter respektiert wird. Daher sollte eine Änderungsbefugnis nur zu Lebzeiten des Stifters oder bis zum Tod des ersten versterbenden von mehreren Stiftern bestehen. Eine derartige Änderungsmöglichkeit sieht auch das Recht der österreichischen Privatstiftung vor, § 33 PSG.⁵⁹ Allerdings sollte die in Österreich bestehende Möglichkeit des Widerrufs des Vermögens (§ 34 PSG) oder die komplette Umwidmung des Vermögens von einer gemeinnützigen in eine privatnützige Stiftung ausgeschlossen sein. Auch sollten die Erfahrungen ausgewertet werden, die in der Schweiz gemacht wurden. Dort ist es aufgrund Gesetz vom 8.10.2004 seit 2006 möglich, in der Satzung Zweckänderungen vorzubehalten.⁶⁰ So sind etwa auch Zustifter davor zu schützen, dass der noch lebende Stifter nach der Annahme von Zustiftungen durch die Stiftung Zweckänderungen beantragt.

Auch die Annahme von Zustiftungen durch den noch lebenden Stifter oder Dritte kann die Frage nach Zweckänderungen aufwerfen. Nach geltendem Recht ist es zulässig, für die Annahme von Zustiftungen in begrenztem Umfang Zweckerweiterungen in der Satzung vorzusehen.⁶¹ Ohne solche satzungsmäßige Vorsorge ist eine Zweckänderung oder -erweiterung aber von dem geltenden Stiftungsrecht nicht gedeckt. Selbst wenn eine größere Summe für eine Zustiftung in Aussicht gestellt wird, kann dies nicht als maßgebende Änderung der Umstände im Sinne des § 313 BGB angesehen werden, die eine Zweckände-rung rechtfertigt. Die Vorschrift ist auf den unvorhergesehenen Eintritt von Risiken beschränkt⁶² und soll nicht neue Chancen des Vermögenszugewinns ermöglichen.

Ein Fall aus der Stiftungspraxis hat die Problematik jüngst plastisch beleuchtet: Wie das Nachrichtenmagazin “Spiegel” berichtet, hatte der Journalist Günter Wallraff im Jahr 1987 eine Stiftung mit dem Namen “Zusammen-Leben” gegründet, die Nachbarschaftsprojekte fördern sollte. 2009 entwickelte Wallraff die Idee, Stipendien für Journalisten zu vergeben. Diese sollten – nach dem Vorbild Wallraffs – unter falscher Identität in Unternehmen anheuern, um dort Missstände aufzudecken. Wallraff beabsichtigte, die Stipendien aus der Nachbarschafts-Stiftung finanzieren, was mit deren Zweck nicht zu vereinbaren war. Wallraff wollte daher durch eine hohe Zustiftung gewährleisten, dass der Zweck

seiner Stiftung erweitert werden könnte. Im nordrhein-westfälischen Landtag äußerte sich die Stiftungsaufsicht wie folgt: „Zur Änderung des Stiftungszwecks: Für die Stiftungsbehörden im Bundesgebiet – da sind die Stiftungsgesetze aller Länder sehr ähnlich – kommt eine totale Änderung des Stiftungszwecks nur dann in Betracht, wenn der Stiftungszweck nicht mehr zu erfüllen ist. [...] Wenn er gerne noch einen weiteren Zweck erfüllen möchte, gibt es zwei Möglichkeiten: Entweder er gründet eine neue Stiftung mit diesem Zweck oder aber – gerade bei kleinen Stiftungen durchaus sehr sinnvoll – er erweitert seine Stiftung um diesen Zweck, damit die Verwaltungskosten minimiert werden. Es fallen ja immer Verwaltungskosten an, die zulasten der Erträge gehen, die für den Stiftungszweck ausgeschüttet werden. Wenn der Stifter den Zweck erweitern will, darf das nicht zulasten des anderen Stiftungszwecks gehen. Es muss sichergestellt sein, dass der ursprüngliche Stiftungszweck weiterhin genauso erfüllt wird wie zuvor. Das kann die Stiftungsbehörde im Wege einer Auflage in die Genehmigung hineinbringen, das muss sie aber nicht. Das hängt letztendlich immer damit zusammen, wie viel an Stiftungsvermögen zugestiftet wird. Aber sie wird im Wege der Prüfung darauf achten, dass der alte Stiftungszweck genauso erfüllt wird, wie er vorher erfüllt worden ist, damit es nicht zu einer „kalten Übernahme“ durch den neuen Stiftungszweck kommt. Das wird sie regelmäßig tun, mit den Jahresabschlüssen versuchen nachzuvollziehen und, wenn ihr etwas auffällt, die Stiftung auffordern, sich dazu zu erklären, und dann entsprechende Hinweise geben. Von daher ist das ein normaler Vorgang, der sich dort abgespielt hat. [...] Sie weisen ausdrücklich darauf hin, [...], dass bei Änderungen des Stiftungszwecks strenge Maßstäbe angelegt würden. Ein weiterer Stiftungszweck mit einem Vermögen von 100.000 € dürfe beispielsweise nicht mit Erträgen gefördert werden, die aus dem Vermögen des ersten Stiftungszwecks in Höhe von 1 Million € stammten.“⁶³

Nach dem oben Gesagten ist eine solche Erweiterung des Stiftungszwecks nach dem abschließenden § 87 BGB allerdings nur dann erlaubt, wenn eine derartige Zweckerweiterung in der Stiftungssatzung bestimmt vorgesehen ist. Das vorliegende Beispiel macht aber deutlich, dass das Rechtsgefühl dem noch lebenden Stifter selbst weit eher Änderungsmöglichkeiten zugesteht als Dritten. Hätte etwa ein Stifter mit

seiner Stiftung die Nachbarschaftshilfe fördern wollen und der Vorstand dieser Stiftung eine Zweckänderung beantragt, weil Herr Wallraff dieser Stiftung eine hohe Zustiftung für die Vergabe von Stipendien Under-Cover-Journalisten zukommen lassen wollte, hätte die Stiftungsbehörde eine solche Zweckänderung zu Recht versagt.

b) Kooperative Strukturen in Bürgerstiftungen?

Für Bürgerstiftungen, die in Deutschlands Städten inzwischen fast flächendeckend Verbreitung gefunden haben, ist der Vorschlag zur Erweiterung von Befugnissen des noch lebenden Stifters wegen der Vielzahl von Stiftern und Zustiftern nicht gangbar. In Deutschland gibt es rund 21.000 Bürgerstifterinnen und Bürgerstifter. Die erste deutsche Bürgerstiftung wurde 1996 errichtet. 2011 belief sich das Stiftungskapital der Bürgerstiftungen erstmals auf mehr als 200 Millionen Euro. 239 Bürgerstiftungen in Deutschland tragen das Gütesiegel des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen.⁶⁴ Ich meine, dass die große Popularität der Bürgerstiftungen gerade auch darauf beruht, dass der Stiftungszweck vor einer Änderung und vor allem das Vermögen vor einer Auflösung – wie es beim Verein bei Einstimmigkeit möglich wäre – geschützt ist. Daher sollte Bürgerstiftungen die Rechtsform der Stiftung weiter ermöglicht sein, wobei die gegenwärtigen Grenzen der Willensbildung in Stiftungen auch für Bürgerstiftungen mit ihren offenen Strukturen durchaus ausreichen.⁶⁵

c) Vereinfachung von Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen

Die Stiftungsaufsicht der Länder ist inzwischen überall ähnlich ausgestaltet: die Behörden verfügen über Unterrichts- und Prüfungsrechte, können Maßnahmen beanstanden oder anordnen, Organmitglieder bestellen oder abberufen. Zweck- und Satzungsänderungen, Auflösungen oder Zusammenlegung bedürfen in allen Ländern der behördlichen Genehmigung mit Unterschieden im Detail. Wieweit es hierbei gelungen ist, den Vorgaben des Bundesrechts zu entsprechen, ist im Einzelnen umstritten, da bereits die Reichweite der bundesrechtlichen Vorschrift des § 87 BGB unterschiedlich ausgelegt wird.⁶⁶

In diesem Zusammenhang werden Vereinfachungen des Verfahrens für die Bereinigung der Stiftungslandschaft von unterkapitalisierten Stiftungen gefordert. Die Folgen der Finanzkrise, insbesondere die derzeitige Niedrigzinsphase, tragen ihren Teil dazu bei, dass eine steigende Zahl gemeinnütziger Stiftungen vor dem Problem der Unterkapitalisierung steht. Ende 2012 verzeichnete der Bundesverband deutscher Stiftungen 19.551 rechtsfähige Stiftungen in Deutschland.⁶⁷ Das Vermögen der Stiftungen ist recht ungleichmäßig verteilt, so liegt das Vermögen von fast 30 % (28,4 %) der Stiftungen bei gerade einmal bis zu 100.000 Euro.⁶⁸ Nach Abzug des Verwaltungsaufwandes bleibt bei Klein- und Kleinststiftungen wenig übrig, um den Stiftungszweck nachhaltig zu fördern.⁶⁹

Einer der Gründe für die Unterkapitalisierung besteht schon darin, dass § 80 Abs. 2 BGB kein gesetzliches Mindestkapital für die Anerkennungsfähigkeit der rechtsfähigen Stiftungen vorsieht. Reformbestrebungen zur Einführung eines objektiven Mindestkapitals konnten sich letztlich nicht durchsetzen.⁷⁰ So verbleibt es weiterhin der Stiftungsaufsichtsbehörde, nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung des beabsichtigten Stiftungszwecks zu beurteilen, ob das dotierte Stiftungskapital eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen lässt. Wegen des nach der Reform des Stiftungsrechts nun ausdrücklich eingeführten Anspruchs auf Stiftungserrichtung ist die gängige Verwaltungspraxis, nach der mehr oder minder starre Beträge von bereits 50.000 Euro als ausreichend angesehen werden oder zum Wohl der gemeinnützigen Zweckverfolgung im Allgemeinen ein eher großzügiger Maßstab angelegt wird,⁷¹ nur zu verständlich. Bedenklich ist es, dass der Vorschlag für die Verordnung über eine Europäische Stiftung als Mindestkapital im Interesse der osteuropäischen Mitgliedstaaten lediglich ein Mindestkapital von 25.000 € vorsieht (Art. 7 FE-VO).⁷² Ob man vor diesem Hintergrund die Ressourcen der Stiftungen und der Stiftungsbehörden durch die erleichterte Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen schonen möchte oder der Stifterautonomie einen höheren Rang einräumt und unter allen Umständen Klein- und Kleinststiftungen aufrechterhält,⁷³ ist zu diskutieren.⁷⁴

4. Sitz

Nach der 2002 neu eingefügten Vorschrift des § 81 Abs. 1 S. 3 BGB muss das Stiftungsgeschäft eine Satzung enthalten mit bestimmten Mindestregelungen wie den Namen, den Sitz, den Zweck, das Vermögen und die Bildung des Vorstands der Stiftung. § 83 S. 3 BGB ergänzt die Vorschrift dahingehend, dass der Sitz der tatsächlichen Verwaltung dann als Satzungssitz gilt, wenn ein Sitz nicht bestimmt worden ist. Subsidiär hierzu ist nach § 83 S. 4 BGB der letzte Wohnsitz des Stifters im Inland maßgebend.

Vorschriften zum interlokalen Stiftungsrecht fehlen allerdings im BGB-Stiftungsrecht und bleiben den Ländern vorbehalten. Hier stellt sich die Frage, wie mit dem Phänomen des Forum Shopping umgegangen werden sollte, also der Gründung einer Stiftung in einem Land und der anschließenden Verlegung der tatsächlichen Stiftungsverwaltung in ein anderes Land.⁷⁵ Besondere Brisanz erfährt die Frage der Rechtsanknüpfung an den Satzungs- oder Verwaltungssitz für international tätige Stiftungen, wofür ebenfalls Vorschriften fehlen. Die Aufgaben von Stiftungen werden zunehmend internationaler. Rund 11 % der deutschen Förderstiftungen fördern im Ausland,⁷⁶ Stiftungen kooperieren in länderübergreifenden Projekten⁷⁷ und investieren aus Gründen der Diversifikation ihr Vermögen weltweit.⁷⁸ Stifter und Donatoren stammen aus unterschiedlichen Ländern, besitzen Immobilien im Ausland und fördern Stiftungen über die Grenze. Da die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen in den Mitgliedstaaten Hindernisse für internationale Stiftungssachverhalte aufwerfen, hatte die EU-Kommission nach Vorarbeiten aus der Wissenschaft⁷⁹ eine Konsultation zu einer Satzung für eine Europäische Stiftung initiiert, die auf dem Vorschlag einer Machbarkeitsstudie eines Forschungskonsortiums⁸⁰ beruhte. Auch das Europäische Parlament befürwortete mehrheitlich die Schaffung geeigneter Rechtsformen für Gesellschaften auf Gegenseitigkeit, Vereine und Stiftungen.⁸¹ Durch die Verordnung über eine europäische Stiftung soll speziell für Stiftungen Abhilfe geschaffen werden, indem eine europaweit einheitliche supranationale Rechtsform ausschließlich für gemeinnützige Zwecke bereitgestellt wird.⁸² Nach Art. 49 ff. FE-VO

sollen die FE und ihre Stifter und Begünstigte in jedem Mitgliedstaat die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie gebietsansässige Stiftungen und deren inländische Stifter, Donatoren und Begünstigte erhalten. Insbesondere die steuerliche Gleichbehandlung aller Stiftungen in Europa wird wegen der Gefahr des „Tax Shopping“ kritisiert.⁸³

Das Vorhaben zeigt, dass die IPR-Probleme im Stiftungsrecht nicht hinreichend gelöst sind. Ein IPR der Stiftungen kann wegen des Erfordernisses der behördlichen Stiftungsaufsicht nicht einfach wie das der Gesellschaften oder Vereine gestaltet werden. Denn die behördlichen Befugnisse der Stiftungsaufsicht enden an der Grenze, soweit nicht besondere internationale Vereinbarungen über die staatliche Zusammenarbeit geschlossen worden sind.⁸⁴ So konnte Uhl in einer Befragung in der Schweiz, die der Gründungstheorie folgend die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Stiftung über die Grenze hinweg zulässt, feststellen, dass Schweizer Stiftungsbehörden tatsächlich keine Kontrolle über ausländische Stiftungen ausüben.⁸⁵

5. Organe

Weiter muss die Satzung nach § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 BGB die Bildung des Vorstands regeln. Aus der Verweisung des § 86 BGB auf die vereinsrechtliche Norm des § 26 BGB ergibt sich, dass die Stiftung einen Vorstand als gesetzliches Vertretungsorgan haben muss. Die Satzung muss als Mindestangaben die Zahl der Mitglieder des Vorstands bestimmen sowie das Verfahren ihrer Bestellung und Abberufung.⁸⁶ Darüber hinaus *können* weitere beratende oder überwachende Organe der Stiftung vorgesehen werden.

Damit sind die Regelungen zu einer Foundation Governance im Stiftungsrecht wie bereits vor der Stiftungsrechtsreform sehr schlank gehalten. So ist es kein Wunder, dass die Diskussion um Corporate Governance in systemrelevanten Unternehmen auch das Stiftungswesen erreicht hat. In den USA wird die Frage der Governance von Non-Profit-Organisationen seit über 20 Jahren erforscht und diskutiert.⁸⁷ Eine Studie der KPMG gemeinsam mit dem Bundesverband Deutscher Stiftungen stellte fest, dass nur wenige Stiftungen neben dem geschäftsleitenden

Organ ein weiteres Aufsichtsgremium vorsehen.⁸⁸ Um der Vielgestaltigkeit von Gestaltungen in der Stiftungspraxis Rechnung zu tragen, bietet sich zunächst ergänzend zu den gesetzlichen Vorgaben die Orientierung an Good Governance Kodizes an, wie sie die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ des deutschen Bundesverbandes⁸⁹ oder des Swiss Foundation Code⁹⁰ vorsehen.⁹¹ Welche Vorgaben im Einzelnen sinnvoll sind, ist zu diskutieren.⁹² Verbreitet als sinnvoll angesehen wird dabei eine Inkompatibilität zwischen Vorstand und Kontrollorgan, wie sie auch Art. 32 Abs. 2 des Vorschlags der Kommission für ein Statut der Europäischen Stiftung vorsieht,⁹³ obwohl damit verbreitete One-Board-Systeme obsolet wären. Ob auch dem Stifter die Beteiligung in Organen versagt werden soll, ist ebenfalls zu klären. So sollen Stifter oder Personen, die zum Stifter in persönlichen oder geschäftlichen Beziehungen stehen, im Vorstand nicht die Mehrheit bilden können, Art. 32 Abs. 1 FE-VO.⁹⁴ Allerdings kann damit das Ziel der FEVO, die internationale Stiftungszusammenarbeit zu fördern, behindert werden, wenn es nationalen Stiftungen aus verschiedenen Mitgliedstaaten versagt sein sollte, ihre Mitarbeiter in den Vorstand der gemeinsamen Europäische Stiftung zu entsenden.

6. Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen

Mit dem Stiftungsgesetz von Sachsen-Anhalt aus dem Jahre 2010 haben inzwischen alle Bundesländer ihre Landesstiftungsgesetze überarbeitet und sind der Forderung der Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Schaffung von Stiftungsverzeichnissen auf landesrechtlicher Grundlage gefolgt – jedoch ohne sie mit Publizitätswirkung auszugestalten, was im Sinne der Transparenz wünschenswert gewesen wäre.⁹⁵ Die Länder befürchteten wohl vor allem höhere Kosten durch die Einführung eines Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung.⁹⁶ Aus dieser Zurückhaltung ergeben sich allerdings Probleme für die Praxis. So fehlt bei Stiftungen als einziger rechtsfähiger juristischer Person des Privatrechts ein öffentliches Register, welches verlässlich Auskunft darüber gibt, welche Personen vertretungsberechtigt sind. Die Praxis behilft sich mit von der Stiftungsbehörde ausgestellten Vertretungsbescheinigungen, deren rechtliche Wirkung aber begrenzt bleibt.⁹⁷ Im Hinblick auf

Vereinheitlichung und größere Transparenz ist die Schaffung eines bundesrechtlich geregelten und von den Ländern verwalteten Stiftungsregisters (§ 80a BGB Inhalt der Eintragung im Stiftungsregister) mit Publizitätswirkung (§ 80b BGB Publizität des Stiftungsregister) entsprechend § 29 GenG sinnvoll⁹⁸ und der dahingehende Vorstoß aus Hamburg daher zu begrüßen.

Auch im Hinblick auf die Rechnungslegung sind die landesrechtlichen Regelungen noch uneinheitlich. So variiert der Zeitraum, innerhalb dessen die Jahresrechnung vorzulegen ist. Die meisten Gesetze lassen externe Prüfungen zu. Als Überbleibsel der Kameralistik wird das so genannte „Berliner Muster“, kritisiert, wonach gem. § 8 Abs. 1 Nr. 2 BerlStiftG der Jahresbericht „den Anforderungen der Behörde“ und nicht wie üblich den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen kann,⁹⁹ zum anderen das sogenannte „Hamburger Stifterprivileg“ in § 4 Abs. 3 HambStiftG, wonach zu Lebzeiten des Stifters von der Vorlage einer Jahresrechnung oder eines Prüfungsberichts abgesehen werden kann. Die meisten Gesetze sehen es ausdrücklich vor, dass die Behörde auf Kosten der Stiftung die Vermögensverhältnisse durch einen externen Dritten wie einen Wirtschaftsprüfer prüfen lassen kann.¹⁰⁰

Ob die externe Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht sowie bei den gemeinnützigen Stiftungen durch die Finanzämter ausreicht, wird in der aktuellen Diskussion über die Transparenz von Non-Profit-Organisationen nach Zunahme der Terrorismusgefahr seit 9/11¹⁰¹ und nach noch eher kleinen „Skandalchen“ wie im Fall der Treberhilfe verbreitet in Abrede gestellt.¹⁰² So belegen private Initiativen wie Transparency International, das Spendensiegel des DZI oder des am 25.9.2012 freigeschalteten StiftungsPanel des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen ein Bedürfnis nach mehr Transparenz. In den USA besteht mit Guide-Star¹⁰³ eine Plattform, über die Steuerdaten von steuerbefreiten Non-Profit-Organisationen allgemein zugänglich sind. Kirchliche Organisationen und Organisationen mit weniger als 25.000 \$ Einnahmen sind ausgenommen. In Großbritannien werden Wohltätigkeitsorganisationen mit mehr als 25.000 Pfund Einnahmen von der Charity Commission überwacht. Wohltätigkeitsorganisationen mit mehr als 1 Mio. Pfund Einnahmen müssen bestimmte Informationen auf der Grundlage eines Formulars

(Summary Information Return – SIR) veröffentlichen.¹⁰⁴

Im Rahmen eines in den Jahren 2011/2012 durchgeführten Expertendialogs mit der Bundeskanzlerin „Dialog über Deutschlands Zukunft“ habe ich vorgeschlagen, dass steuerbefreite gemeinnützige Organisationen zur Verbesserung der Transparenz ihre Finanzen in einem Stufenmodell offenlegen. Die bestehende externe Kontrolle von Stiftungen (und Vereinen) durch die Finanzbehörden allein ist ungenügend.¹⁰⁵ Denn das Gemeinnützigkeitsrecht ist notwendigerweise abstrakt und belässt Organisationen die Gemeinnützigkeit, auch wenn sie nicht optimal geführt werden. Aufgrund des Steuergeheimnisses erfährt die Öffentlichkeit noch nicht einmal davon, falls die Gemeinnützigkeit entzogen wird.¹⁰⁶ Daher ist es notwendig, die Non-Profit-Organisationen betreffenden Regeln über die Rechnungslegung zu vereinheitlichen und für eine Verbesserung der Transparenz durch eine Pflicht zur Offenlegung der Stiftungsabschlüsse gemeinnütziger Stiftungen nach Größenklassen zu sorgen.¹⁰⁷ Die Interessen der Allgemeinheit dürften diejenigen der Stifter und ihrer Stiftungen überwiegen. Für die zwingende Publizität von Kapitalgesellschaften nach § 315 HGB hat das BVerfG jedenfalls eine Verfassungsbeschwerde wegen der Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 GG nicht zur Entscheidung angenommen.¹⁰⁸

III. Fazit und Ausblick

Insgesamt haben sich die Landesstiftungsgesetze seit der Reform des Bundesstiftungsrechts stark angenähert, während sie in nicht unbedeutenden Einzelpunkten wie den Vorgaben zur Rechnungslegung weiter stark variieren. Vor allem dort, wo die Reichweite der bundesgesetzlichen Regelungen noch nicht abschließend geklärt ist, so z.B. zur Zulässigkeit von Zweckänderungen sowie der Möglichkeit von Zu- oder Zusammenlegungen, bestehen noch Unsicherheiten in Bezug auf die landesrechtlichen Kompetenzen. Von einer Vereinheitlichung der Landesstiftungsgesetze sind die Bundesländer daher noch entfernt.

Entsprechend der inzwischen weit umfangreicheren materiellen Regelungsdichte des Stiftungsrechts im BGB ist festzustellen, dass der

größere Reformbedarf im Bundesrecht zu sehen ist. So werden vor allem die Probleme rund um die Änderungsbefugnisse des noch lebenden Stifters, die Erleichterung der Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen, die Verbesserung der Governance, der Rechnungslegungsstandards und der Transparenz von Stiftungen sowie die Frage der Internationalisierung von Stiftungen das Stiftungsrecht auch im 21. Jahrhundert beschäftigen. Die Chance zu einer sinnvollen Fortentwicklung des Stiftungsrechts bietet ein Gesetzentwurf, den Frau Senatorin *Jana Schiedek*, Behörde für Justiz und Gleichstellung der Freien und Hansestadt Hamburg, zum Auftakt der Tagung aus der Sichtweise eines Bundeslandes, das gemessen an der Einwohnerzahl die meisten Stiftungen aufweist,¹⁰⁹ vorgestellt hat. Der Vorschlag soll das Stiftungswesen weiter fördern, zugleich aber die Gestaltungsfreiheit bestehender Stiftungen erweitern. Die Rechtsentwicklung im Stiftungsrecht ist damit auch mit dem Erlass des letzten modernen Stiftungsgesetzes im Land Sachsen-Anhalt im Jahr 2010 noch nicht abgeschlossen.

IV. Summary

Since the reform to Federal foundation law, the foundation laws of the *Länder* have become considerably closer overall, although they still differ distinctly in some not merely insignificant individual aspects, for instance in accounting requirements. Especially in those areas where the scope of the Federal regulations has not yet been definitively clarified, for example with regard to the admissibility of amending the purpose and the possibility of additions and mergers, there is still a degree of uncertainty as to the competence of the laws of the *Länder*. The Federal States are thus still far from having uniform foundation laws. In view of the more extensive substantive regulation of foundation law in the German Civil Code, it can simultaneously be ascertained that the need for reform is greater in Federal law. For instance the problems surrounding a founder's powers to make changes to a foundation during his lifetime, making it easier to add to and merge foundations, the improvements to governance, accounting standards and the transparency of foundations as well as the question relating to the internationalization of foundations, will continue to be on-going issues of foundation law in the 21st century. The legal

developments in foundation law have thus not yet been concluded by the enactment of the latest modern foundation law in the Federal State of Saxony/Anhalt in 2010.

-
- Der Beitrag beruht auf einem am 25.9.2012 auf dem Symposium „Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze. Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen?“ an der Bucerius Law School gehaltenen und aktualisierten Vortrag der Verfasserin.
 - [1] BGBl. I 2002, 2634.
 - [2] Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentags, Bd. I 1962, Teil 5 (Gutachten *Ballerstedt* und *Salzwedel*).
 - [3] Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentags, Bd. II 1964, G 3, 24 ff. (Referat *Mestmäcker*).
 - [4] Bericht der interministeriellen Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsches Stiftungswesen 1966-1976, 359 ff.; kritisch hierzu *Reuter*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), *Landesstiftungsrecht*, 2011, Rn. 3.7.
 - [5] StiftFördG, BT-Drs. 13/9320 v. 1.12.1997. Zur weiteren Entwicklung und zu den einzelnen Reformvorschlägen s. *Rawert*, Aktuelle Aspekte des deutschen Stiftungsrechts, in: Hans Michael Riemer (Hrsg.), *Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis*, 2001, 123, 146 ff. m.w.N.
 - [6] Zum funktionalen Stiftungsbegriff einerseits *Hüttemann/Rawert*, in: *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem zu §§ 80 ff., Rn. 3, 32 ff., 270 ff.; andererseits *Reuter*, Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?, *Non Profit Law Yearbook* 2010/2011, S. 65 ff.
 - [7] *Reuter*, in: *MüKo*, BGB, 6. Auflage, §§ 80, 81 Rn. 122.
 - [8] Vgl. bereits *Weitemeyer*, in: *Jakob* (Hrsg.), *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, Basel 2010, S. 73 ff.
 - [9] *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), *Landesstiftungsrecht*, 2011.
 - [10] Zum Veranstaltungsbericht s. *Schauer*, *npoR* 2012, 220 ff.
 - [11] Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE) v. 8.2.2012 = Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE), *Com*(2012) 35 final; hierzu *Weitemeyer*, *NZG* 2012, 1001 ff.
 - [12] *Hüttemann*, *ZHR* 167 (2003), 35, 40; *Burgard*, *NZG* 2002, 697, 698; *Schwarz* *DStR* 2002, 1718, 1720; *Andrick* *ZSt* 2003, 3, 9.
 - [13] Zur Entwicklung insgesamt siehe *Weitemeyer/Franzius* (Fn. 9), Rn. 2.1. ff.
 - [14] Krit. daher *Reuter* (Fn. 7), Vor § 80 Rz. 7; vgl. auch *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 2006, S. 99 in Fn. 567; *Hüttemann*, *ZHR* 167 (2003), 35, 40 f.; *Reuter*, *Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, *Non Profit Law Yearbook*, 2001,

- S. 27, 62; *Rawert*, FAZ v. 23.4.2002, S. 15 f.; *Burgard*, NZG 2002, 697, 699 f.
- 15 BT-Drs. 14/8765, 8.
- 16 *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, FG Flume (1998), S. 59 ff.; *ders.*, ZHR 167 (2003), 35, 54 ff; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 8; *Reuter*, npoR 2010, 69, 70 f.; *Reuter* (Fn. 7), §§ 80, 81 Rz. 16 f.; *Beuthien*, Münch. Hdb. GesR. 2009, § 77 Rz. 33f.
- 17 *Muscheler*, Die Verbrauchsstiftung, FS Werner (2009), S. 129, 140 f.
- 18 Vgl. nur *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), § 81 Rn. 57 f. unter Verweis auf BT-Drs. 14/8765, 8.
- 19 Vgl. BT-Drs. 14/8765, 8; BT-Drs. 14/8894, 10.
- 20 VGH Baden-Württemberg npoR 2012, 138 ff. m. zust. Anm. *Uhl* S. 141 ff.; *ders.* ZStV 2011, 224 ff.; ebenso *Rawert* npoR 2011, 57 f.; *Karsten Schmidt* npoR 2011, 56 f.; a.A. *Bruns* JZ 2009, 840 ff.; *Elicker* ZStV 2012, 135 ff.
- 21 Vgl. *Weitemeyer*, Die Bürgerstiftung – Rechtsform und Reformbedarf?, GS Eckert (2008), S. 967.
- 22 *Sally Beatty*, Gates Foundation Sets Its Lifespan, v. 1.1.2006, online.wsj.com, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 23 Verzeichnis deutscher Stiftungen 2011, Band 1, S. 116.
- 24 BGBl. I 2013, 556.
- 25 Ausführlich hierzu *Reuter*, in diesem Band, S. 37 ff.
- 26 *Weitemeyer*, NZG 2012, 1001, 1007; vgl. auch *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 55 zur zeitlichen Mindestdauer von Stiftungen.
- 27 BT-Drs. 14/8765, 9; in diese Richtung bislang vor der Stiftungsrechtsreform *Reuter* in: MüKo, 4. Auflage 2001, Vor § 80 Rz. 8 ff.; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 13; *von Campenhausen/Hof*, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 8 Rz. 56.
- 28 So der Entschließungsantrag der CDU/CSU-Fraktion. BT-Drs. 14/2029 v. 9.11.1999, S. 6: „Gemeinwohlorientierung soll künftig bei Neugründungen von Stiftungen Voraussetzung des Rechts der Verwendung des Begriffs Stiftung sein, um so den besonderen Charakter eines bürgerschaftlichen Engagements zu würdigen, das in der endgültigen und unwiderruflichen Abtretung privaten Vermögens für gemeinnützige Anliegen zum Ausdruck kommt“. Für eine Einschränkung zulässiger Stiftungszwecke wohl auch *K. Schmidt*, ZHR 166 (2002), 145, 149.
- 29 Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 13/9320 v. 27.11.1997; zu § 81 Abs. 2 des Entwurfs.
- 30 BT-Drs. 14/8765, 8.
- 31 Vgl. auch *Richter/Wachter*, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts 2007, § 22 Rz. 4.
- 32 *Weitemeyer/Franzius*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Fn. 9), Rn. 1.37.
- 33 Vgl. zur Diskussion *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 60 f.; so § 81 Abs. 1 BGB-E des Gesetzentwurfs von Bündnis 90/Die Grünen BT-Drs. 13/9320, 9.
- 34 *Reuter*, Gesellschaftsrecht oder Unternehmensverfassungsrecht?, FS Merle (2010), S. 309, 318; *Beckert/Rawert*, FAZ v. 7.7.2010.

- 35 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe, 44 ff.; *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 58, 61; *Reuter* (Fn. 8), §§ 80, 81 Rn. 105 ff.; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 150 ff. umfassend aus rechtsvergleichender Sichtweise *Hushahn*, Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht, 2009.
- 36 *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 62.
- 37 Vgl. *Röthel*, Gutachten A zum 68. Deutschen Juristentag, 2010, A 16.
- 38 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Die größten Stiftungen nach Vermögen, Stand Mai 2013, www.stiftungen.org, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 39 Jahresbericht 2012, S. 42, www.zeit-stiftung.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 40 *Annina Reimann* „Sichere Anlagen gibt es nicht mehr“ v. 27.6.2013, Interview mit Holger Benke, www.wiwo.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 41 *Michael Heller* „Streit um Anteile am Kaufhaus Breuninger“ v. 25.6.2012, www.stuttgarterzeitung.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 42 www.ksf.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 43 *Mario Brühl* „Wie die Macht im Aldi-Reich verteilt ist“, v. 2.8.2010, www.wiwo.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 44 *Rawert*, FAZ v. 11.9.2010, S. 35 bezugnehmend auf *Schuler*, Bertelsmann Republik Deutschland. Eine Stiftung macht Politik, 2010. Als ich mich in einem Radiointerview abwägend hierzu geäußert habe, erhielt ich eine erboste E-Mail eines OLG-Richters, der die Vermutung äußerte, die mangelnde öffentliche Diskussion über das Thema liege möglicherweise an der zunehmenden Abhängigkeit juristischer Institute an den deutschen privaten und öffentlichen Universitäten von Drittmitteln aus der Wirtschaft.
- 45 www.siemens-stiftung.org, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 46 *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 61 m.w.N.; *Reuter* (Fn. 7), §§ 80, 81 Rn. 106; *Hushahn*, Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht, 2009, 75 ff.
- 47 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. I 2002, 162; ebenso die Finanzverwaltung in AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.
- 48 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631 Rn. 30.
- 49 AEAO zu § 56.
- 50 *Hüttemann* DB 2012, 250 ff.
- 51 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), § 85 Rn. 14; *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 55 ff., 88 ff., 98 ff.; *Wiesner*, Korporative Strukturen bei der Stiftung Bürgerlichen Rechts, 2012, S. 84 ff.
- 52 *von Hippel*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 24.22.
- 53 Vgl. BT-Drs. 14/8894, 10.
- 54 *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 50; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 6), § 85 Rn. 27 ff.
- 55 *Timmer*, Stiften in Deutschland, 2005, S. 55.
- 56 Zivilgesellschaft in Zahlen, ZIVIZ-Survey, Instrumente und Erste Ergebnisse, 2012, S. 13.
- 57 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Die größten Stiftungen privaten Rechts nach Vermögen, Stand Mai 2013, www.stiftungen.org.de, letzter Abruf am 26.7.2013.

- 58 Hüttemann/Rawert (Fn. 6), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 294 m.w.N. zumindest beim Verein.
- 59 Hierzu Zollner, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten, 2011, S. 218 ff.
- 60 Vgl. hierzu Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, S. 146 f.
- 61 Happ, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 98 ff., 152.
- 62 Wiesner, Korporative Strukturen bei der Stiftung bürgerlichen Rechts 2012, S. 76 ff.; vgl. zu § 313 BGB auch Hüttemann/Rawert (Fn. 6), § 85 Rn. 20 ff.
- 63 Landtag Nordrhein-Westfalen – 7 - APr 16/29, Hauptausschuss 6.9.2012, 3. Sitzung (öffentlich) Roe.
- 64 www.buergerstiftungen.org, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 65 Weitemeyer (Fn. 21), S. 967 ff.; s.u. Rawert in diesem Band S. 51 ff.
- 66 Siehe Rawert, in diesem Band S. 51 ff.
- 67 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, www.stiftungen.org.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 68 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungen und Vermögen nach Klassen, www.stiftungen.org.de, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 69 Zu diesem Ergebnis kam auch das Regierungspräsidium Baden-Württemberg als Stiftungsbehörde anlässlich der Präsentation ihrer Stiftungsbilanz 2011; Regierungspräsident Kühner, Pressemitteilung vom 03.2.2012, URL: http://www.rp.baden-wuerttemberg.de/servlet/PB/menu/1335826_pdrucken/drucken.htm (Stand 30.08.2012).
- 70 Soergel-Neuhoff, 13. Auflage 2000, Vor § 80 Rn. 104.
- 71 Hüttemann/Rawert (Fn. 6), § 80 Rn. 24; Schlüter, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 1. Auflage 2011, § 81 Rn. 14; Werner, in: Erman, BGB, 13. Auflage 2011, § 80 Rn. 11.
- 72 Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE), COM (2012) 35 final, v. 8.2.2012; siehe dazu auch Weitemeyer, NZG 2012, 1001 ff.
- 73 Vgl. den Fall der „Hamburger Schlüpf Stiftung“, Göring, In Hamburg stiften gehen, 2007, S. 84 f.
- 74 S. Reuter, in diesem Band S. 37 ff.
- 75 Zum interlokalen Kollisionsrecht s. Jakob, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer; Landesstiftungsrecht, 2001, Rn. 6.6 ff.
- 76 „Vorstoß für die Europäische Stiftung“, Stiftungswelt 01-2012, 44.
- 77 Beispiele bei Network of European Foundations unter www.nef-europe.org, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 78 Vgl. Weitemeyer, in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 73 ff.
- 79 Von Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998; Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa 2001; Hopt/Walz/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation – A New Legal Approach, 2006; Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007.

- 30 Universität Heidelberg, CSI Heidelberg, MPI Hamburg (Hrsg.), Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report, 2009, S. 209.
- 31 Written declaration on establishing European statutes for mutual societies, associations and foundations, WD 84/2010.
- 32 Begründung zur FE-VO (Fn. 72), Ziffer 3.1.
- 33 Weitemeyer, NZG 2012, 1001 ff.; *dies.* Fundatio Europaea – Risk of abuse by tax shopping?, ERA Forum 2013, im Erscheinen.
- 34 Zu dem hier nicht abgedruckten Vortrag von *Jakob*, Interlokales und Internationales Privatrecht der Stiftungen (Satzungs- und Verwaltungssitz, Sitzverlegung, Kooperation der Behörden, Internationale Aufsicht) s. folgende weiterführende Publikationen: zum interlokalen Privatrecht (Geltungsbereich der Landesstiftungsgesetze, Sitzfragen, interlokale Sitzverlegung) siehe *Jakob*, (Fn. 75), Rn. 6.6-6.40.; zum internationalen Privatrecht (Gründungstheorie versus Sitztheorie) siehe *Jakob*, Stiftungsartige Erscheinungsformen im Ausland – Rechtsvergleichender Überblick, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3. Aufl., München 2009, § 119 sowie *ders.*, Internationales Stiftungsrecht, in: von Campenhausen/Richter (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl., München 2013 (im Erscheinen); zur internationalen Stiftungsaufsicht siehe *Jakob* (Fn. 75), Rn. 6.53-6.57; zur internationalen Sitzverlegung siehe *Jakob* (Fn. 75) Rn. 6.64-6.83.; zur Europäischen Stiftung (Fundatio Europaea) siehe *Jakob*, Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea) – Streifzug durch eine europäische Kulissenlandschaft?, npoR 2013, 1-5 sowie *Jakob/Studen*, Die European Foundation – Phantom oder Zukunft des Europäischen Stiftungsrechts?, ZHR 174 (2010), 61-107; zur Anerkennung ausländischer Stiftungen in Deutschland (insbesondere auch zu „Durchgriff“ und „ordre public“) siehe *Jakob/Studen*, Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, npoR 2011, 4-10 sowie *Jakob/Uhl*, Die liechtensteinische Familienstiftung im (Durch-) Blick ausländischer Rechtsprechung, IPRax 2012, 451-456.
- 35 *Uhl*, in diesem Band S. 189 ff.
- 36 BT-Drs. 14/8765, 11.
- 37 Vgl. die Standardwerke von *Steven J. Ott/Lisa A. Dickie*, Understanding Nonprofit Organizations; Governance, Leadership, and Management, 2. Auflage, Boulder 2012; *David O. Renz (ed.)*, The Jossey-Bass handbook of nonprofit leadership and management, 3. Auflage, San Francisco 2010; *John Carver*, Boards That Make a Difference: A New Design for Leadership in Nonprofit and Public Organizations, 3. Aufl., San Francisco 2006, vorgestellt von *von Schönfeld*, npoR 2013, Heft 3, im Erscheinen.
- 38 StiftungsStudie, Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis, 2010, S. 14 (Studie verfügbar unter http://www.kpmg.de/docs/20100401_BVDS_Studie_FuehrungSteuerungKontrolle_ zuletzt abgerufen am 31.7.2013).
- 39 www.stiftungen.org, letzter Abruf am 26.7.2013.

- 10 www.swissfoundations.ch, mit einem Überblick über 35 internationale Foundation Codes, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 11 Vgl. hierzu etwa Gräwe, Leitung und Kontrolle – Der Deutsche Corporate Governance Kodex und Non-Profit-Organisationen, 2011; ders. ZStV 2013, 81 ff.
- 12 Ausführlich hierzu Arnold, in diesem Band, S. 63 ff.
- 13 Vgl. Fn. 72. Siehe dazu auch Weitemeyer, NZG 2012, 1001, 1005.
- 14 Vgl. Fn. 72.
- 15 Siehe hierzu Vogt, Publizität von Stiftungen de lege lata und de lege ferenda, Hamburg 2013; sowie Walz, Stellungnahme zum Entwurf eines Hamburgischen Stiftungsgesetzes v. 15.9.2004.
- 16 Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35, 38; Rawert, FAZ v. 23.4.2002, 15; kein Bedürfnis sah das Bundesministerium der Justiz, Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 33.
- 17 Rawert, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Fn. 4), Rn. 12.1 ff.; G. Roth, Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz, Non Profit Law Yearbook 2009, S. 65 ff.
- 18 So der Vorschlag von Vogt, Publizität von Stiftungen de lege lata und de lege ferenda, Hamburg 2013.
- 19 Weitemeyer/Franzius (Fn. 13), Rn. 2.24.
- 100 Hierzu ausführlich Arndt, npoR 2010, 93 ff.
- 101 Vgl. etwa die Tätigkeiten der Financial Action Task Force (FATF) mit ihrem Best Practice Paper “Best Practice: Combating the Abuse of Non-Profit-Organisations (Recommendation 8)”, www.fatf-gafi.org/documents/Guidance/bpp-npo-2013.html, letzter Abruf am 26.7.2013.
- 102 Vgl. etwa das öffentliche Fachgespräch der Fraktion Die Grünen/Bündnis 90 „Transparenz im Dritten Sektor“ am 1.3.2013 im Bundestag.
- 103 <http://www2.guidestar.org>.
- 104 Vgl. Dawes, in: Hopt/von Hippel (Hrsg.), Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations, Cambridge 2010, S. 849 ff.
- 105 A.A. Anheier/Beller/Haß, Accountability und Transparenz des Dritten Sektors in Deutschland: ein Paradox? – Accountability and transparency of the third sector in Germany: a paradox?, Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2011, 96 ff.
- 106 Vgl. etwa den Fall einer Krebshilfeorganisation, deren Spendeneinnahmen überwiegend in Form von Honoraren an die Firma des Vorstands flossen, OLG Celle, npoR 2012, 202 ff.
- 107 Ausführlich hierzu Hüttemann, in diesem Band S. 81 ff.
- 108 BVerfG, Beschl. v. 10.9.2009, 1 BvR 1636/09, Juris.
- 109 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungsstatistik 2012, Stiftungen je 100.000 Einwohner in Deutschland, www.stiftungen.org, letzter Abruf am 26.7.2013.

Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks*

DIETER REUTER

- I. Die Grundlage
- II. Einzelheiten
 - 1. Probleme von Zeit- und Verbrauchsstiftung
 - 2. Möglichkeit und Grenzen der Sicherung von Flexibilität der Stiftung
 - 3. Zusammenlegung und Zulegung
- III. Fazit
- IV. Summary

I. Die Grundlage

Nach § 80 Abs. 2 BGB ist die Stiftung als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft – **formell** – den Anforderungen des § 81 BGB genügt und – **materiell** – die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet. Beide materiellen Anerkennungsvoraussetzungen sind aus den Landesstiftungsgesetzen in das Bundesrecht übernommen worden. Die erste, den sogenannten Lebensfähigkeitsvorbehalt, hat es sogar in allen Landesstiftungsgesetzen gegeben.¹ Sie hat dort dem Interesse der Stiftungsbehörde daran gedient, die „Geburt von Problemkindern“, die die Stiftungsaufsicht voraussichtlich belasteten, möglichst auszuschließen. Dabei entsprach es der überkommenen Vorstellung, nach der die Gründung einer Stiftung nicht Ausübung von Privatautonomie, sondern Wahrnehmung eines nach Maßgabe des öffentlichen Interesses von der Verwaltung gewährten

Privilegs war,² dass dieses Interesse das rechtliche Verständnis des Lebensfähigkeitsvorbehalts konkurrenzlos bestimmte. Wegen ihrer diesbezüglich überlegenen Sachnähe und Erfahrung billigte man der Stiftungsbehörde hinsichtlich der Antwort auf die Frage, ob die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert sei, einen gerichtsfreien Prognosespielraum zu.³

Was der *Modernisierungsgesetzgeber* von 2002 mit der Übernahme des Lebensfähigkeitsvorbehalts in das Bundesrecht bezweckt hat, ist *trotz des landesstiftungsrechtlichen Vorbilds* unklar. Die amtliche Begründung spricht vom Schutz des Rechtsverkehrs,⁴ was man als Bestätigung der landesstiftungsrechtlichen Bedeutung verstehen kann, aber nicht unbedingt so verstehen muss. Die Stellungnahme zum Problem des gerichtsfreien Prognosespielraums ist ambivalent. Einerseits geht die amtliche Begründung allem Anschein nach ohne weiteres von einem Prognosespielraum der Stiftungsbehörde aus.⁵ Andererseits ist in der Debatte des Bundestages unwidersprochen die Auffassung vertreten worden, der Wortlaut des § 80 Abs. 2 BGB lasse die Möglichkeit offen, statt auf die Prognose der Behörde auf die Prognose des Stifters abzustellen, so dass nicht der Behörde, sondern dem Stifter der (von der Behörde nicht zu überprüfende) Prognosespielraum zustehe.⁶ Am brauchbarsten ist noch der Hinweis in der Begründung des Regierungsentwurfs, durch den Lebensfähigkeitsvorbehalt solle das Erfordernis eines dauerhaften Stiftungszwecks bestätigt werden.⁷ Zwar bringt der Wortlaut diese Absicht nur sehr unvollkommen zum Ausdruck. Denn darunter lässt sich auch die Forderung subsumieren, dass die Erfüllung eines vorübergehenden Zwecks während seiner Dauer gesichert erscheinen muss. Immerhin ist der Lebensfähigkeitsvorbehalt eine sinnvolle Ergänzung der Forderung nach Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks. Denn die Dauerhaftigkeit des Zwecks bleibt theoretisch, wenn ihr nicht „Lebensbedingungen“ der Stiftung entsprechen, die die Verwirklichung des Zwecks dauerhaft gewährleisten.⁸ Aber auch diese Einsicht hilft bei der Frage, wem der Prognosespielraum zusteht, nicht entscheidend weiter.

Für eine insoweit vom früheren Landesstiftungsrecht abweichende Sicht spricht, dass der Modernisierungsgesetzgeber im Einklang mit der heute

ganz h.M. in der Gründung einer privatrechtlichen Stiftung einen Akt der Privatautonomie des Stifters sieht.⁹ Wenn die Gründung einer Stiftung Gebrauch der Privatautonomie ist, dann steht das Urteil über die Erfolgsaussichten des Vorhabens primär dem *Gründer* zu. Jedenfalls der mündige Bürger ist kraft seiner Privatautonomie grundsätzlich nicht vor sich selbst, sondern allenfalls vor intellektuell und/oder wirtschaftlich überlegenen Partnern zu schützen.¹⁰ Auch ein Interesse der Stiftungsbehörde daran, die Übernahme der Mitverantwortung für das Stiftungsvorhaben von einer eigenen Einschätzung der Erfolgsaussichten abhängig zu machen, rechtfertigt die Bevormundung des Stifters entgegen einer gelegentlich vertretenen Ansicht¹¹ nicht. Denn die Übernahme der Mitverantwortung für den Erfolg des Stiftungsvorhabens ist wegen der verfassungsrechtlich, nämlich durch die Grundrechte der Stiftung begründete Beschränkung der Stiftungsaufsicht auf eine „reine Rechtsaufsicht“ gar nicht mehr zulässig.¹² Praktisch folgt daraus das Postulat, dass die Stiftungsbehörde dem Stiftungsvorhaben die Anerkennung nur dann wegen fehlender Lebensfähigkeit versagt, wenn der gegenteilige Standpunkt des Stifters unvertretbar ist. Wie die Stiftungsbehörde im Rahmen der Stiftungsaufsicht – so das BVerwG – ihr Ermessen nicht an die Stelle des Ermessens der Stiftungsorgane setzen darf, so darf sie im Zusammenhang mit der Anerkennung nicht ihr Ermessen an die Stelle des Ermessens des Stifters setzen.¹³ Nicht schon die Möglichkeit, sondern erst die hohe Wahrscheinlichkeit des baldigen Scheiterns des Stiftungsvorhabens rechtfertigt die Verweigerung der Anerkennung. Dass der Wortlaut – „gesichert erscheint“ – strenger ist, erklärt sich aus seiner Herkunft aus dem einseitig am Interesse der Stiftungsbehörde orientierten Landesstiftungsrecht. Bereits die amtliche Begründung des Modernisierungsgesetzes spricht abschwächend von einer „gewissen Sicherheit“.¹⁴

Dem Merkmal „nachhaltig“ (nach betriebswirtschaftlichem Sprachgebrauch: langfristig wirksam) spricht die amtliche Begründung sogar die eigenständige Bedeutung ab. Insbesondere soll daraus keineswegs abgeleitet werden können, dass eine besonders intensive und wirkungsvolle Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen muss.¹⁵ Freilich ist schon mehr als seltsam, dass der Gesetzgeber etwas in das Gesetz schreibt, das er ausweislich der Gesetzesmaterialien nicht ernst

genommen wissen will. Auch wenn es *im Zweifel* darauf ankommt, was der *Stifter* für erforderlich hält, damit die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert ist, sind doch Fälle denkbar, in denen es *unzweifelhaft* an der gesicherten Nachhaltigkeit fehlt. Und dabei geht es durchaus nicht um graue Theorie. Das belegen z.B. die privatrechtlichen Stiftungen der öffentlichen Hand ohne eigenes Vermögen, die statt dessen mit Finanzierungszusagen unter Haushaltsvorbehalt ausgestattet sind,¹⁶ oder die unternehmensverbundenen Stiftungen, die zwar formal ein mehr als ausreichendes Vermögen haben, jedoch hinsichtlich der Einnahmen daraus vom Wohlwollen eines externen, dem Unternehmensinteresse verbundenen Gremiums abhängen.¹⁷ Andererseits ist die Nachhaltigkeit als Anforderung an die Erfüllung des Stiftungszwecks kaum verzichtbar. Man kann sich schwerlich im Stiftungsrecht von einer Anforderung verabschieden, die inzwischen im Körperschaftsrecht zum Inbegriff der good governance avanciert ist.¹⁸

II. Einzelheiten

1. Probleme von Zeit- und Verbrauchsstiftung

Es überrascht nicht, dass die Unsicherheit der *Grundlage*, die sich aus der unzureichenden Abstimmung zwischen dem Text des § 80 Abs. 2 BGB, der amtlichen Begründung dazu und dem grundsätzlichen Wandel im Verständnis der Stiftungsgründung weg von der Wahrnehmung eines staatlich verliehenen Privilegs und hin zur Ausübung von Privatautonomie, in einer entsprechenden Unsicherheit über die gebotenen Folgerungen niederschlägt. Dass der Zweck ein dauerhafter sein muss, hat der Gesetzgeber – wie schon erwähnt – ausweislich der Materialien in § 80 Abs. 2 BGB zum Ausdruck bringen wollen, aber unzweifelhaft geglückt ist ihm das nicht. So ist auf den Sinn einer Stiftung zurückzugreifen, der darin besteht, der Verwirklichung von Vorhaben zu dienen, die eine so lange Zeit benötigen, dass dem Initiator ein dementsprechend langes persönliches Engagement nicht möglich oder nicht zumutbar ist.¹⁹ Demgemäß ist der Zweck zwar regelmäßig ein auf unbestimmte Zeit erfüllbarer, aber er *muss* es nicht unbedingt sein. Die Gesetzesbegründung

bestätigt das durch die Bemerkung, die Zweckerfüllung könne „auf eine längere Dauer gerichtet, aber dennoch mit einem zeitlichen Ende verbunden sein“.²⁰

Gewichtige Stimmen im Schrifttum wollen dem allerdings nur die Zulässigkeit der zweckbefristeten Stiftung mit dem Paradebeispiel der Stiftung für die Verwundeten eines bestimmten Krieges entnehmen. Dagegen soll die eigentliche Zeitstiftung, die trotz weiterhin erfüllbaren Zwecks auf eine bestimmte Lebensdauer – 30, 50 Jahre – limitierte Stiftung, unzulässig sein.²¹ Doch die Gründe, die für diese Auffassung vor allem von *Muscheler* vorgebracht werden, überzeugen nicht. Der Umkehrschluss aus den §§ 262 I 1 Nr. 1 AktG, 60 I GmbHG und § 79 GenG, in denen der Ablauf der für die Dauer bestimmten Zeit – anders als in den §§ 80 ff. BGB – ausdrücklich zum Auflösungsgrund erklärt worden ist, setzt voraus, was er beweisen soll, nämlich dass der BGB-Gesetzgeber durch die Nichterwähnung die limitierte Dauer hat ausschließen wollen. Dem widerspricht, dass ein solcher Auflösungsgrund auch im BGB-Vereins- und BGB-Gesellschaftsrecht nicht erwähnt ist, obwohl sich aus anderen Vorschriften, die im Stiftungsrecht gegenstandslos sind, – § 74 Abs. 2 BGB für den Verein, § 723 BGB für die Gesellschaft – eindeutig ergibt, dass zeitlich limitierte Vereine und Gesellschaften erlaubt sind. Nicht tragfähig ist auch das Argument, die zeitliche Grenze sei keine – als solche zulässige – Konkretisierung des Stiftungszwecks. Weshalb soll man die Unterstützung hilfsbedürftiger Kinder als Stiftungszweck zwar – woran niemand zweifelt – örtlich, nicht aber zeitlich begrenzen können? Aussagen über den Zeitraum der Zweckerfüllung sind genauso Aussagen über den Kreis der potentiellen Destinatäre wie Aussagen über den örtlichen Wirkungskreis der Stiftung. Die Bestimmung der potentiellen Destinatäre gehört aber – wie § 87 Abs. 2 Satz 1 BGB bestätigt – selbstverständlich zur Konkretisierung des Stiftungszwecks. Sowohl im Fall der zweckbefristeten (uneigentlichen) als auch im Fall der eigentlichen Zeitstiftung ist die Frage zu beantworten, wie lange die geplante Lebenszeit mindestens sein muss, damit dem Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks Genüge getan ist. Die unmittelbare Antwort fehlt zwar nach wie vor, obwohl der am 28.3.2013 rückwirkend zum 1.1.2013 in Kraft getretene neue § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB eine Minstdauer von 10 Jahren vorsieht. Denn § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB

betrifft seinem Wortlaut nach lediglich die zeitbefristete Verbrauchsstiftung.²² Doch bringt die Vorschrift durchaus eine gesetzliche Wertung über die Anerkennungswürdigkeit eines Stiftungsvorhabens zum Ausdruck, die für die Normalstiftung ebenso zu beachten ist wie für die Verbrauchsstiftung. Auf die zweckbefristete Stiftung passt die starre Minstdauer allerdings nichts. Insoweit läuft jede Angabe Gefahr, dass sie zu einem Ende der Stiftung führt, bevor der Zweck erreicht ist. Denn der Zeitbedarf einer zweckbefristeten Stiftung lässt sich kaum jemals exakt vorausberechnen. Wohl kommt die Zehnjahresgrenze als **Richtmaß** für die wie vor 2013 maßgebende Antwort auf die Frage in Betracht, ob das Stiftungsvorhaben eine angemessene Lebensdauer *der Stiftung erwarten lässt*.²³ Dem Stifter steht dafür, wie unter I. dargelegt, die Einschätzungsprärogative zu, d.h. die Stiftungsbehörde darf die Anerkennung der zweckbefristeten Stiftung nur dann verweigern, wenn die Annahme eines Zeitbedarfs von mindestens 10 Jahren unvertretbar ist.²⁴

Das Votum für die Zulässigkeit der zeitbefristeten Normalstiftung impliziert zugleich das Votum für die Zulässigkeit der *Verbrauchsstiftung*, d.h. einer Stiftung, die nach dem Stiftungsgeschäft den Stiftungszweck durch Verbrauch der Substanz statt – wie im Normalfall – durch Verwendung der Erträge des zugesagten Vermögens verwirklichen soll.²⁵ Denn das grundsätzliche Gebot der Erhaltung des Stiftungsvermögens dient der Erhaltung der Leistungsfähigkeit der Stiftung um ihrer Fähigkeit zur Erfüllung des Stiftungszwecks willen, nicht dazu, die Notwendigkeit einer Liquidation sicherzustellen.²⁶ Der Streit im Schrifttum über die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung, der eine unterschiedliche Praxis der Landesstiftungsbehörden zur Folge gehabt hat, ist durch den am 28.3.2013 rückwirkend zum 1.1.2013 in Kraft getretenen § 81 I 2 BGB zugunsten der Zulässigkeit von Verbrauchsstiftungen entschieden.

Wie oft, hat die Neuregelung freilich nicht nur eine alte Streitfrage beantwortet, sondern auch neue Fragen aufgeworfen. Mit der von § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB für die zeitbefristete Verbrauchsstiftung geforderten Festlegung einer bestimmten Bestandsdauer allein ist es nämlich nicht getan. Wie namentlich Hüttemann herausgearbeitet hat, ist zur Anerkennungsfähigkeit jeder Stiftung erforderlich, dass das

Stiftungsgeschäft neben dem Stiftungszweck und den Stiftungsmitteln zumindest in groben Zügen angibt, wie die Mittel zur Erfüllung des Stiftungszwecks eingesetzt werden sollen. Denn ohnedem lässt sich nicht beurteilen, ob die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert ist.²⁷ Im Fall der zeitbefristeten Verbrauchsstiftung zählen dazu auch Angaben über die Verteilung des Vermögensverbrauchs über die bestimmte Bestandsdauer hinweg. Insoweit setzt nämlich die positive Prognose einer dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks auch voraus, dass eine nachhaltige (= wirksame) Zweckerfüllung über die gesamte festgelegte Lebensdauer der Stiftung zu erwarten ist.²⁸ Soweit die festgelegte Bestandsdauer sich im Bereich der Mindestdauer von 10 Jahren bewegt, wird diese Forderung durch den Sinn der gesetzlichen Zeitgrenze unterstützt: Es wäre eine unzulässige Gesetzesumgehung, wenn die Stiftung sich in kürzerer Zeit verausgaben und für die Restlebensdauer ein Schattendasein führen dürfte. Dabei ist zu beachten, dass die Frage, ob eine Stiftung ihren Zweck dauernd und nachhaltig erfüllt, nicht abstrakt, sondern im Hinblick auf die Größe ihres Vermögens zu beantworten ist. Da das Stiftungsvermögen nicht Selbstzweck, sondern Mittel zur Erfüllung des Stiftungszwecks ist,²⁹ genügt es nicht, dass die Stiftungsleistungen auch in den Restjahren noch absolut in Gewicht fallen. Vielmehr müssen sie auch dann noch dem Gesamtumfang des gewidmeten (nicht das noch vorhandene!) Vermögens angemessen sein. Im Ergebnis heißt das, dass das Vermögen insgesamt so einzusetzen ist, dass die Interessen der Destinatäre während der gesamten Dauer der Stiftung so gut wie möglich befriedigt werden. Deshalb muss das Stiftungsgeschäft nicht unbedingt jährliche Verbrauchsquoten festlegen. Flexibilität, die es der Stiftung erlaubt, sich einer schwankenden Nachfrage nach den Stiftungsleistungen anzupassen, muss gestattet sein. Zu denken ist etwa an ein Konzept, das zwar jährliche Verbrauchsquoten vorsieht, jedoch die Verschiebung des Verbrauchs in das nächste Jahr oder umgekehrt die Vorwegnahme des Verbrauchs im vorangehenden Jahr erlaubt, soweit dies nach pflichtgemäßem Ermessen der Stiftungsorgane der besseren Erfüllung des Stiftungszwecks dient.³⁰

2. Möglichkeit und Grenzen der Sicherung von Flexibilität der Stiftung

Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gem. § 80 Abs. 2 BGB erfordert, dass die Stiftung sich den im Laufe der Zeit wechselnden Anforderungen an dieses Ziel anpassen kann. Wenn der Stifter Änderungen der Stiftungssatzung untersagt oder doch nur unter so restriktiven Bedingungen zulässt, dass die Verwirklichung des Stiftungsvorhabens dadurch ernsthaft gefährdet wird, kann das die Verweigerung der Anerkennung rechtfertigen. Dabei ist freilich wie sonst zu beachten, dass der Einschätzung des Stifters über das Ausmaß der erforderlichen Flexibilität vor derjenigen der Stiftungsbehörde der Vorrang gebührt. Die Verweigerung der Anerkennung kommt daher erst in Betracht, wenn das Scheitern des Stiftungsvorhabens in hohem Maße wahrscheinlich, die gegenteilige Prognose des Stifters also unvertretbar ist.³¹

Praktisch und theoretisch wichtiger als die Frage nach der von Rechts wegen zu geringen Flexibilität ist die, welche Grenzen das Stiftungsrecht dem Bemühen des Stifters um *möglichst viel* Flexibilität zieht. Auch insoweit markiert § 80 Abs. 2 BGB einen Fixpunkt: Gesetzmäßiges Ziel des Bemühens um Flexibilität ist die dauernde und nachhaltige Erfüllung des – wie § 80 I 2 BGB sagt – vom Stifter *vorgegebenen Stiftungszwecks*, nicht etwa der dauernde Bestand der Stiftungsorganisation. Der Stiftungszweck ist *Maßstab* der im Interesse der Flexibilität der Stiftung erforderlichen Anpassungen der Satzung; er ist nicht selbst *Gegenstand der Anpassung*.³² Soweit dagegen eingewendet wird, im Falle einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse sei nach den Regeln über den Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 315 BGB) auch eine Änderung des Zwecks möglich,³³ zeugt dies von unzureichender Beherrschung des Rechtsinstituts der Geschäftsgrundlage. Auch die Anpassung eines Vertrags wegen wesentlicher Veränderung der Verhältnisse stößt im Vertragszweck an eine Grenze. Ist die Veränderung so tiefgreifend, dass der Vertragszweck nicht nur mit dem bisherigen, sondern auch mit einem veränderten Vertragsinhalt nicht mehr erreicht werden kann, ist nach § 313 Abs. 3 BGB nicht ein Anpassungsanspruch, sondern ein Rücktritts- bzw. Kündigungsrecht der Parteien vorgesehen.³⁴ Die entsprechende Anwendung des § 313 BGB auf das Stiftungsgeschäft kann keine weitergehende Wirkung entfalten.

§ 87 I BGB bestätigt das, indem er im Fall der Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks nicht die für das Handeln der Stiftung zuständigen *Stiftungsorgane*, sondern die *Stiftungsbehörde* zum Eingreifen beruft. Das Mandat der Stiftungsorgane erschöpft sich in der dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks. Es endet, wenn der Stiftungszweck nicht mehr erfüllt werden kann. Das Interesse daran, die Weiterexistenz funktionsloser oder unzulässiger juristischer Personen zu verhindern, ist *ein öffentliches Interesse*, dessen Wahrnehmung auch sonst – z.B. in den §§ 43 BGB, 394 FamFG, 62 GmbHG – in die Hände der freiwilligen Gerichtsbarkeit oder von Verwaltungsbehörden gelegt ist.³⁵ Die Besonderheit des § 87 BGB im Vergleich mit den Parallelvorschriften – die Möglichkeit nicht nur der Aufhebung, sondern auch der Änderung des Zwecks der Stiftung – ist in rechtshistorischer Sicht ein Relikt aus der Entstehungszeit des BGB, in der man die entstandene Stiftung ungeachtet ihrer privatrechtlichen Begründung als eine der Verfügung der staatlichen Verwaltung unterliegende öffentlichrechtliche Institution aufgefasst hat. Heute rechtfertigt sie sich dadurch, dass die Stiftung nach wie vor nicht über ein zur Zweckänderung befugtes Organ verfügt, dem man die Abwendung der Aufhebung durch Zweckänderung überlassen kann. Die moderne Sicht – Stiftungsgründung ist Ausübung von Privatautonomie – macht daher die Aufrechterhaltung der Stiftung mit anderem Zweck im öffentlichen Interesse nicht unzulässig, stellt sie jedoch unter den Vorbehalt des abweichenden Stifterwillens. Wenn das Stiftungsgeschäft den Willen des Stifters erkennen lässt, einen anderen Zweck auszuschließen, kommt nur die Aufhebung in Betracht.³⁶

Auch eine Befugnis der Stiftungsbehörde zur Zweckänderung vor der Schwelle der Unmöglichkeit oder Unzulässigkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks ist ausgeschlossen, und zwar aus verfassungsrechtlichen Gründen. Denn als Grundrechtssubjekt ist die Stiftung vor nicht erforderlichen und unverhältnismäßigen Eingriffen in ihre Identität geschützt. Solange der Zweck noch – wenn auch erst nach Anpassung der Satzung an veränderte Anforderungen – erfüllt werden kann, ist die Änderung des Zwecks weder erforderlich noch verhältnismäßig.³⁷ Schließlich ist der Stiftungsbehörde auch die Änderung der *Satzung unterhalb* des Stiftungszwecks, um dadurch die infolge von

Veränderungen gefährdete dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks sicherzustellen, entgegen den Landesstiftungsgesetzen von Baden-Württemberg, Hamburg und Mecklenburg-Vorpommern von Verfassungs wegen verwehrt. Zur Erfüllung des Stiftungszwecks sind die *Stiftungsorgane* berufen. Das schließt ihr Recht und ihre Pflicht zur Satzungsänderung ein, soweit Satzungsvorschriften die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks behindern.³⁸ Die Stiftungsbehörde dagegen darf sich nach heute gesicherter verfassungsrechtlicher Erkenntnis³⁹ nicht an der Erfüllung des Stiftungszwecks beteiligen, sondern ist auf die Rechtsaufsicht über das Handeln der Stiftungsorgane beschränkt. Deshalb kann und muss sie zwar notwendige Satzungsänderungen anmahnen. Und wenn die Stiftungsorgane dem nicht nachkommen, kann sie auch mit den Mitteln des Verwaltungsvollstreckungsrechts nachhelfen. Aber es ist schon zweifelhaft, ob eine so unvertretbare Entscheidung wie eine Satzungsänderung einer Ersatzvornahme zugänglich ist. Erst recht scheidet eine unmittelbare Kompetenz der Stiftungsbehörde zur Satzungsänderung aus.

Es bleibt die Frage, ob der Stifter und/oder die Landesstiftungsgesetze die Stiftungsorgane zu Zweckänderungen ermächtigen können. Was die Ermächtigung durch den Landesgesetzgeber betrifft, so ist diese Frage unstreitig zu verneinen. Die einzige einschlägige landesstiftungsrechtliche Regelung im Landesstiftungsgesetz Brandenburg gilt allgemein als unwirksam.⁴⁰ Nach wie vor umstritten ist, ob das Stiftungsgeschäft die Stiftungsorgane zur freien Zweckänderung zu ermächtigen vermag. Dafür spricht sich nicht nur eine Minderheit im Schrifttum aus. Vielmehr gehen auch mehrere Landesstiftungsgesetze davon aus, dass der Stifter diese Kompetenz hat oder doch wenigstens durch die Landesgesetzgebung erhalten kann. Demgegenüber nimmt die Mehrheit der Autoren – mit unterschiedlicher Strenge im Einzelnen – an, dass den Stiftungsorganen durch das Stiftungsgeschäft nur die Kompetenz zu einer an vorgegebene sachliche Voraussetzungen gebundenen Zweckänderungen verschafft werden kann. Die Argumente Für und Wider sind ausgetauscht, so dass es nicht sinnvoll ist, sie an dieser Stelle erneut zu präsentieren und zu diskutieren.⁴¹ Daher nur so viel: Eine **Stiftungsautonomie**, die analog der Verbandsautonomie die Freiheit der durch ihre Organe handelnden

Stiftung zur Regelung ihrer inneren Angelegenheiten umfasst, gibt es nicht, und zwar auch nicht als Option für die Ausgestaltung der Stiftung durch den Stifter.

Es gibt nur eine *Stifter*autonomie, die sich in der Privatautonomie des Stifters bei der Vornahme des Stiftungsgeschäfts äußert, das seinerseits die von den Stiftungsorganen zu konkretisierende Regelung der inneren Angelegenheiten der Stiftung enthält.⁴² Zwar ist im Stiftungsrecht – so *Werner* – erlaubt, was nicht verboten ist. Aber aus dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem systematischen Zusammenhang der §§ 80 Abs. 2, 81 Abs. 1 Nr. 2, 85 und 87 BGB sowie den Vorgaben des Grundgesetzes (z.B. Beschränkung der Staatsaufsicht auf eine Rechtsaufsicht) ergibt sich, dass weder als rechtlich bindende Maßstäbe ungeeignete Stiftungszwecke noch Ermächtigungen zur freien Zweckänderung zulässig sind.⁴³ Wer meint, das müsse sich mit Rücksicht auf das praktische Bedürfnis der Stiftungen nach Flexibilität ändern, schuldet den Nachweis eines entsprechenden Rechtsfortbildungsbedarfs. Und dazu gehört auch eine Begründung dafür, dass die Wahl von Rechtsformen wie GmbH und Verein, die die gewünschte Flexibilität schon nach den gesetzlichen Normalstatuten ermöglichen, nicht ausreichend oder nicht zumutbar ist. Das Interesse der Praxis daran, die rechtsformspezifischen Stiftungsprivilegien auch für GmbH- bzw. Vereinsstrukturen und -inhalte in Anspruch zu nehmen, reicht dafür nicht aus.⁴⁴

3. Zusammenlegung und Zulegung

Wie die Zweckänderung so sind auch Zusammenlegung (= Verschmelzung zur Neugründung) und Zulegung (= Verschmelzung zur Aufnahme) vorbehaltlich der Duldung durch das Stiftungsgeschäft Alternativen zur Auflösung und Liquidation der Stiftung. In bundesstiftungsrechtlicher Sicht sind sie daher in § 87 BGB anzusiedeln. Denn es lässt sich gut begründen, dass die Befugnis der Stiftungsbehörde zur Aufhebung die Befugnis zur Zusammenlegung oder Zulegung einschließt.⁴⁵ Die neuerdings vertretene Ansicht, Zusammenlegung und Zulegung seien keine Unterarten der Aufhebung, sondern Formen der den Stiftungsorganen zugewiesenen Erfüllung des Stiftungszwecks, weil die

vom Stifter vorgegebene Vermögens-Zweck-Beziehung nicht beseitigt werde,⁴⁶ ist nicht haltbar. Das gilt selbst dann, wenn man die Zulässigkeit der Zusammenlegung bzw. Zulegung auf die Fälle beschränkt, in denen die zusammengelegten Stiftungen – und folgerichtig auch die neue Stiftung – bzw. die aufzunehmende und die aufgenommene Stiftung den gleichen Zweck haben. Denn – wie die §§ 88 S. 3, 46 S. 2 BGB belegen – wird die vom Stifter vorgegebene Vermögens-Zweck-Beziehung nicht einmal notwendigerweise durch die Aufhebung beseitigt: Wenn der Fiskus Anfallberechtigter wird, kann er das angefallene Vermögen nicht nach Gutdünken verwenden, sondern nur tunlichst dem Zweck der aufgehobenen Stiftung gemäß. Darüber hinaus wird die *Identität* des Zwecks der beteiligten Stiftungen, die der Zusammenlegung bzw. Zulegung die praktische Bedeutung weitgehend nehmen würde, nicht einmal verlangt. Vergleichbarkeit im Sinne sektoraler Übereinstimmung soll ausreichen.⁴⁷ Im Falle bloß sektoraler Übereinstimmung der Zwecke gehen Zusammenlegung und Zulegung aber zugleich mit einer Zweckänderung einher, die nach § 87 BGB auch dann kraft Bundesrechts der Stiftungsbehörde vorbehalten ist, wenn der geänderte Zweck dem ursprünglichen verwandt bleibt. Der im Anschluss an ein obiter dictum des BVerwG⁴⁸ gelegentlich propagierte Unterschied zwischen der Ersetzung und der bloßen Modifikation des Stiftungszwecks ist dem § 87 BGB unbekannt.⁴⁹

Die Einsicht, dass die Zusammenlegung und Zulegung durch die Stiftungsbehörde Unterarten der in § 87 BGB abschließend geregelten hoheitlichen Aufhebung der Stiftung sind, haben viele Landesstiftungsgesetze veranlasst, in ihren neuesten Fassungen – anders als früher – auf entsprechende landesrechtliche Vorschriften zu verzichten. Stattdessen sehen sie (nur) noch die Zusammenlegung und Zulegung durch Beschluss des Vorstands (oder eines anderen durch die Satzung für zuständig erklärten Stiftungsorgans) vor, soweit das Stiftungsgeschäft dazu ermächtigt bzw. dem nicht entgegensteht.⁵⁰ Da die Zusammenlegung und Zulegung nicht Erfüllung des Zwecks der beteiligten Stiftungen ist, erfordert die Wirksamkeit der Ermächtigung indessen, dass das Stiftungsgeschäft die Voraussetzungen und den Inhalt der Zusammenlegung bzw. Zulegung vorschreibt, und zwar so, dass das Handeln des Stiftungsorgans sich als Vollzug des im Stiftungsgeschäft

verlautbarten Stifterwillens darstellt.⁵¹ Genau so wenig wie im Fall der Zweckänderung (wozu *Peter Rawert* das Nähere sagen wird) reicht es aus, dass das Stiftungsorgan mit Einverständnis des Stifters seinen eigenen Willen verwirklicht. Landesstiftungsrechtliche Bestimmungen, die das Gegenteil anordnen, verstoßen gegen zwingendes Bundesstiftungsrecht.⁵² Im Schrifttum wird – grundsätzlich folgerichtig – angenommen, wegen der abschließenden Regelung der hoheitlichen Aufhebung in § 87 BGB seien auch die Vorschriften über die hoheitliche Zusammenlegung und Zulegung in den Landesstiftungsgesetzen unwirksam.⁵³ Aber dabei wird wohl nicht genügend berücksichtigt, dass § 87 BGB, wenn man denn unter Aufhebung auch die Zusammenlegung und die Zulegung versteht, eine Reihe von Folgefragen unbeantwortet lässt. § 87 BGB enthält also insoweit *keine abschließende Regelung* mit der Folge, dass Raum für eine landesstiftungsrechtliche Ausführungsgesetzgebung bleibt.

Sehr groß ist der Beitrag des Landesstiftungsrechts zur Beantwortung der Folgefragen freilich auch in den Ländern nicht, die die Zusammenlegung und Zulegung ansprechen. Soweit sie als Voraussetzung die wesentliche Gleichartigkeit der Stiftungszwecke verlangen, sind sie möglicherweise sogar unwirksam.⁵⁴ Denn nach § 87 BGB wird die Grenze durch die Vereinbarkeit mit dem Stifterwillen markiert, der zwar die wesentliche Gleichartigkeit der Zwecke der beteiligten Stiftungen verlangen *kann*, aber nicht unbedingt verlangen *muss*. Deshalb scheiden Zusammenlegung bzw. Zulegung trotz wesentlicher Gleichartigkeit der Zwecke der beteiligten Stiftungen aus, wenn ein Stifterwille entgegensteht. Im Übrigen gilt § 87 Abs. 2 BGB entsprechend, d.h. jenseits der Vereinbarkeit mit dem aus dem Stiftungsgeschäft erkennbaren Stifterwillen gibt es keine Grenzen. Zwar ist die Stiftungsbehörde gehalten, die Zwecke der an der Zusammenlegung bzw. Zulegung beteiligten Stiftungen so weit wie möglich fortzuführen, insbesondere den Kreis der Destinatäre so wenig wie möglich zu verändern. Aber Maßstab für die Wahl zwischen Auflösung und Liquidation einer- und Zusammenlegung bzw. Zulegung andererseits ist, welche Alternative *dem öffentlichen Interesse entspricht*, so dass – vorbehaltlich eines entgegenstehenden Stifterwillens – notfalls auch eine Neuausrichtung in Frage kommt.⁵⁵ Falls die Stiftung nicht wegen Unmöglichkeit, sondern wegen Unzulässigkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks („Gefährdung des Gemeinwohls“) aufzuheben ist, ist das

ohnehin unvermeidlich, wenn man die Zusammenlegung bzw. Zulegung insoweit nicht überhaupt ausschließen will. Allerdings überträgt § 87 BGB die Antwort auf die Frage, wann Zusammenlegung bzw. Zulegung dem öffentlichen Interesse entsprechen, dem Urteil der Stiftungsbehörde, die eine Landesbehörde ist. Der Landesgesetzgeber kann dieses Urteil im Rahmen seiner Ausführungsgesetzgebung binden, so dass dort, wo das durch die Forderung nach wesentlicher Gleichartigkeit der beteiligten Stiftungszwecke geschehen ist, eine besondere Rechtslage gilt. Ein allgemeingültiges, auch in anderen Ländern verbindliches Prinzip ergibt sich daraus nicht.⁵⁶

Die Voraussetzungen des § 87 BGB müssen grundsätzlich bei allen beteiligten Stiftungen erfüllt sein. Eine Ausnahme gilt für die Zulegung auf der Seite der aufnehmenden Stiftung. Ist diese nicht nach § 87 BGB aufzuheben, so ist ihre Zustimmung erforderlich.⁵⁷ Die Wirksamkeit ist in der Regel unproblematisch, wenn sich die Zulegung für die aufnehmende Stiftung in einem Vermögenszuwachs erschöpft. Denn im Zweifel ist das Stiftungsgeschäft für einen Vermögenszuwachs immer offen. Schwieriger wird es, wenn die Zulegung von der aufnehmenden Stiftung eine Satzungs- oder gar eine Zweckänderung verlangt (dazu alsbald *Peter Rawert*). Nicht erforderlich ist entgegen einer gelegentlich vertretenen Ansicht⁵⁸ die Zustimmung der Anfallberechtigten. Wie im Falle des Vereins haben die Anfallberechtigten im Fall der Stiftung vor Abschluss der Liquidation keine unentziehbare Position, sondern müssen es hinnehmen, dass die zuständigen Stellen – dort die Mitgliederversammlung, hier die Stiftungsbehörde – (im Übrigen rechtmäßige) Veränderungen zu ihren Lasten vornehmen.⁵⁹

Die Zusammenlegung von Stiftungen vollzieht sich nach den Landesstiftungsgesetzen unmittelbar durch den behördlichen Zusammenlegungsakt: Die neue Stiftung entsteht als Gesamtrechtsnachfolgerin der alten; diese erlöschen.⁶⁰ Zwar ist die Gesamtrechtsnachfolge der neuen Stiftung nur in Baden-Württemberg, Berlin, Saarland, Sachsen und Schleswig-Holstein ausdrücklich angeordnet.⁶¹ Doch ist sie wohl – die h.L. ist a.A.⁶² – für die übrigen Länder aus dem Begriff der Zusammenlegung oder des Zusammenschlusses abzuleiten. Zweifelhaft ist allerdings, ob die

Gesetzgebungskompetenz der Länder die Anordnung der Gesamtrechtsnachfolge deckt. Zwar hat der Modernisierungsgesetzgeber dem Landesgesetzgeber durch § 88 S. 2 BGB das Recht zur Benennung von Gesamtrechtsnachfolgern einer Stiftung bestätigen wollen. Aber § 88 S. 2 BGB spricht nicht von Gesamtrechtsnachfolge, und § 88 S. 3 BGB erweckt durch die Verweisung auf die §§ 46 ff. BGB den Eindruck, dass die Gesamtrechtsnachfolge wie im Fall des Vereins auf die Anfallberechtigung des Fiskus beschränkt ist.⁶³ Im Schrifttum wird die Orientierung an § 88 BGB sogar im Ansatz abgelehnt, weil das Zusammenführen von Stiftungen schon gar kein Erlöschen im Sinne der Vorschrift sei.⁶⁴ Als weitere bundesrechtliche Grundlage für die landesgesetzliche Anordnung der Gesamtrechtsnachfolge kommt § 1 Abs. 2 UmwG in Betracht.⁶⁵ Doch steht dem das Bedenken entgegen, dass das UmwG die der Zusammenlegung oder Zulegung entsprechende Verschmelzung von Stiftungen nicht kennt und auch kein passendes, ggf. analog anwendbares Programm zum Schutz des Rechtsverkehrs und der Gläubiger aufweist. Ein solches Programm ist aber schwerlich verzichtbar. Nicht zufällig begrenzt Art. 85 EG- BGB die Möglichkeit, die „Erbfolge“ des Fiskus auf andere juristische Personen zu erweitern, im Interesse des Gläubigerschutzes auf andere juristische Personen des *öffentlichen Rechts*. De lege lata bleibt daher wohl nichts anderes übrig, als die Zusammenlegung im Wege der Einzelrechtsnachfolge zu vollziehen, d.h. die beteiligten Stiftungen aufzulösen, sie zu liquidieren und die Zuwendung ihres Restvermögens durch Einzelübertragung der Gegenstände zu bewerkstelligen.⁶⁶ Allenfalls ist eine vereinfachte Liquidation nach den §§ 88 S. 3, 49 I 3 BGB denkbar. Entsprechendes gilt für den Vollzug der Zulegung, für die die Landesstiftungsgesetze, wenn man das Gegenteil nicht in den Begriff der Zulegung hineinlesen will, die Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung zur Aufnahme) erst gar nicht vorsehen.⁶⁷

III. Fazit

Die Forderung des § 80 Abs. 2 BGB nach dauernder und nachhaltiger Erfüllung des Stiftungszwecks ist zwar nicht als Ausdruck einer überholten öffentlichrechtlichen Stiftungsrechtskonzeption ersatzlos

aufzugeben, denn sie enthält mit dem Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks und der ergänzenden Anforderung einer dementsprechenden organisatorischen und finanziellen Ausstattung der Stiftung auch unter der Herrschaft der verfassungsrechtlich gebotenen privatrechtlichen Stiftungsrechtskonzeption einen berechtigten Kern. Wohl aber ist besser zum Ausdruck zu bringen, dass nicht die Stiftungsbehörde, sondern der Stifter über den Beurteilungsspielraum verfügt, der sich kraft Natur der Sache mit Anforderungen wie Dauerhaftigkeit und nachhaltiger Erfüllung des Stiftungszwecks verbindet. Im Einzelnen schließen diese Anforderungen weder die (inzwischen gesetzlich bestätigte) Verbrauchsstiftung noch die Zeitstiftung aus. Dem Verlangen nach Flexibilität ziehen sie neben anderen zwingenden Elementen des Bundesstiftungsrechts insofern eine Grenze, als der Zweck der Stiftung vom Stifter vorzugeben ist. Der *Zweck* der Stiftung muss dauerhaft sein, *nicht* die Stiftung als Organisation. Unter anderem deshalb kann der Stifter die Stiftungsorgane nicht zur freien Zweckänderung ermächtigen. Will er sichergestellt wissen, dass seine „Stiftung“ stets zeitgemäße Zwecke mit zeitgemäßen Mitteln verfolgt, dann muss er statt der Rechtsform der Stiftung die Rechtsform der GmbH oder – bei mehreren Stiftern – den Verein wählen. Ob die Stiftung im Fall der Unmöglichkeit oder Unzulässigkeit weiterer Zweckerfüllung aufgehoben, mit anderem Zweck fortgeführt, mit einer anderen Stiftung zu einer neuen Stiftung vereinigt („zusammengelegt“) werden sollte oder in einer anderen Stiftung aufgehen (zugelegt) sollte, entscheidet unter dem Vorbehalt, dass der im Stiftungsgeschäft verlautbarte Stifterwille nicht entgegensteht, das von der Stiftungsbehörde wahrzunehmende öffentliche Interesse. Die rechtstechnische Durchführung von Zusammenlegung und Zulegung harrt freilich noch einer praktikablen Regelung.

IV. Summary

Although the requirement of Section 80 II German Civil Code (BGB) for a long-term and sustained achievement of the object of the foundation is not to be relinquished without substitution as expressing an obsolete public law concept of foundation law, since, by requiring the permanence of the object of the foundation and additionally for the foundation to be

appropriately equipped in terms of its organisation and finance, it also contains a justified core even under the dominion of the foundation law concept under private law required by the constitution, it is, however, arguably better to express that it is not the foundation authority but the founder who has the margin of discretion associated with requirements such as permanence and sustainable performance by the very nature of the matter. Specifically these requirements do not rule out either the consumption foundation (*Verbrauchsstiftung*) or the time-limited foundation (*Zeitstiftung*). In addition to other mandatory elements of German federal foundation law they draw the line on the desire for flexibility to the extent that the object of the foundation has to be specified by the founder. The *object* of the foundation has to be long-term *not* the foundation as an organisation. For this reason among others the founder is not allowed to empower the foundation bodies to change the object at will. If a founder wishes to ensure that his “foundation” will always pursue up to date objects by applying methods that are up to date, then instead of selecting the foundation as its legal form he will have to select the legal form of a limited company (*GmbH*) or, if there are several founders, that of an association (*Verein*). If the further achievement of the object is impossible or inadmissible, the decision on whether or not the foundation should be terminated, continued with a different object, associated with another foundation to form a new foundation (merged) or taken over by another foundation (assimilated) is made in the public interest as it has to be perceived by the foundation authority, provided that this is not opposed by the will of the founder expressed in the foundation act. Clearly a practicable regulation for the technical legal execution of merger and assimilation still has to be awaited.

¶ Der Beitrag gibt den mit Rücksicht auf das am 28.3.2013 in Kraft getretene Ehrenamtsstärkungsgesetz überarbeiteten Vortrag wieder, den der Verfasser am 25.9.2012 im Rahmen der Veranstaltung „Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze – Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen?“ an der Bucerius Law School gehalten hat.

└ Nachweise bei *Reuter*, in: MüKo, BGB, 6. Aufl. 2011, §§ 80, 81 Rn. 57 mit Fn. 161.

└ *Mugdan* I S. 961 f. (Reichstagskommission).

- 3 Hof, in: Seifart/v. Campenhausen-Hof (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 7 Rn. 271; Büermann, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, 2003, S. 1009, 1023, 1035 f.
- 4 BT-Drucks. 14/8894, S. 10.
- 5 So Burgard NZG 2002, 697, 699.
- 6 Anlage 2 zum Stenographischen Bericht S. 23452 (Abg. von Stetten).
- 7 BT-Drucks. 14/8765, S. 13 f.
- 8 Ausführlich Reuter, in: MüKo (Fn. 1), Vor § 80 Rn. 76.
- 9 Hüttemann/Rawert, in: Staudinger /Hüttemann/Rawert, BGB, Bearbeitung 2010, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 39; Reuter, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 3.13 ff.
- 10 BVerfGE 81, 242, 255; 89, 214, 232. A.A. Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 6 Rn. 14.
- 11 Andrick ZSt 2003, 3, 11 im Anschluss an BVerwG NJW 1998, 2545.
- 12 Reuter, in: MüKo (Fn. 1), Vor § 80 Rn. 75 f.; §§ 80, 81 Rn. 58.
- 13 Zustimmend Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 80 Rn. 23.
- 14 BT-Drucks. 14/8765, S. 8.
- 15 BT-Drucks. 14/8894, S. 10.
- 16 Vgl. dazu Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 141; noch kritischer Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 80 Rn. 27.
- 17 Vgl. dazu Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 109 f.
- 18 A.A. Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 80 Rn. 17.
- 19 Ähnlich Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 81 Rn. 57.
- 20 BT-Drucks. 14/8765, S. 8.
- 21 Muscheler, Die Verbrauchsstiftung, FS O. Werner (2009), S. 129, 135. A.A. Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 81 Rn. 46; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 134; Fritz, Stifterwille und Stiftungsvermögen, 2009, S. 90 f.
- 22 Ausführlicher Reuter npoR 2013, 41, 45 f.
- 23 Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 19 im Anschluss an Happ, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 65.
- 24 Reuter npoR 2013, S. 41, 46.
- 25 Zum Begriff Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 17.
- 26 Janitzki, Die Stiftung 2010, S. 111, 117; Reuter npoR 2010, 69, 72.
- 27 Hüttemann, Der Stiftungszweck nach dem BGB, FS Reuter (2010), S. 121, 130 ff.
- 28 Zum Begriff der Nachhaltigkeit Fleischer NZG 2009, 802 f.
- 29 Vgl. dazu Reuter AcP 207 (2007) 1, 19 f.
- 30 Wohl strenger Hüttemann DB 2013, 774, 778.
- 31 Ausführlicher Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 58 f.
- 32 Ausführlich Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 85 Rn. 2 ff. (5).
- 33 So Andrick, Die Stiftung 2010, S. 21, 36; Fritzsche ZSt 2009, 21, 31 ff.
- 34 Larenz/Wolf, Allg. Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl. 2004, § 38 Rn. 35.
- 35 Ausführlicher Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 87 Rn. 1.
- 36 Ebenso Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 87 Rn. 13.

- 37 Nissel, in: Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 237; Hüttemann/Rawert ZIP 2002, 2019, 2023; Reuter, Die Stiftung 2010, S. 49, 58 f.
- 38 Ausführlicher Reuter, Die Stiftung 2010, S. 49, 64 f.
- 39 Grundlegend BVerwGE 40, 347, 348.
- 40 Werner/Saenger-Nissel Rn. 238; Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 85 Rn. 5; Hahn, Die organschaftliche Änderung der Stiftungssatzung, 2010, S. 164.
- 41 Ausführlich dazu Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 85 Rn. 2–6.
- 42 Unrichtig O. Werner, in: Hager (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, 2008, S. 49, 56.
- 43 Ausführlicher Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 31 ff.
- 44 Gegen O. Werner (Fn. 42), S. 49, 66.
- 45 Hüttemann-Rawert ZIP 2002, 2019, 2023; Arnold, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27, 14.
- 46 So Hoffmann, Zusammenlegung und Zulegung rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts, 2011, S. 58 ff.
- 47 Hoffmann (Fn. 46), S. 110 f.
- 48 BVerwG NJW 1991, 713.
- 49 Ausführlich Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 85 Rn. 5.
- 50 Vgl. die Nachweise bei Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 87 Rn. 14 mit Fn. 27 und 28.
- 51 Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 87 Rn. 4; Arnold (Fn. 45), Rn. 27.19 und 27.49 ff.
- 52 Reuter, Die Stiftung 2010, S. 49, 60 ff.
- 53 Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2099, 2027.
- 54 So im Ansatz Arnold (Fn. 45), Rn. 27.26.
- 55 Zu den Grenzen (die die gleichen wie bei der Zweckänderung sind) Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 87 Rn. 10.
- 56 Der Unterschied wird freilich eingegeben, wenn man Stiftungszwecke schon dann als im Wesentlichen gleich ansieht, wenn sie nach Maßgabe des Stifterwillens miteinander verträglich sind. So Arnold (Fn. 45), Rn. 27.27; Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 10 Rn. 358.
- 57 Arnold (Fn. 45), Rn. 27.30; Hof (Fn. 56), § 10 Rn. 358.
- 58 Saenger ZSt 2007, 81, 83.
- 59 Reuter, in: MüKo (Fn. 1), §§ 45–47 Rn. 4 mit Nachweisen.
- 60 Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 87 Rn. 16; Burgard (Fn. 21), S. 630.
- 61 Vgl. die Nachweise bei Reuter, in: MüKo, (Fn. 1), § 87 Rn. 16 mit Fn. 35.
- 62 Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 87 Rn. 10; Peters/Harms, ZSt 2004, 323, 325; Saenger, ZSt 2007, 81, 84.
- 63 Hüttemann/Rawert (Fn. 9), § 87 Rn. 10; Arnold (Fn. 45), Rn. 27.40 ff. (27.43); Muscheler, Stiftungsrecht. Gesammelte Beiträge, 2005, S. 77.
- 64 Oetker, Zusammenführung von Stiftungen und Gesamtrechtsnachfolge, FS O. Werner (2009), S. 207, 215 f.
- 65 Fritsche, in: Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 719.
- 66 Arnold (Fn. 45), Rn. 27.43.
- 67 Hüttemann/Rawert (Fn. 9) Rn. 11; Reuter, in: MüKo (Fn. 1), § 87 Rn. 17; Burgard (Fn. 21), S. 629 f.; a.A. Hoffmann (Fn. 46), S. 232.

Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung^{*}

PETER RAWERT

- I. Funktionaler Stiftungsbegriff und das Konzept der rechtsfähigen Stiftung des BGB
- II. Konsequenzen
- III. Die Kontroverse um die Grenzen der Gestaltungsbefugnis
- IV. Rechtspolitische Überlegungen
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

I. Funktionaler Stiftungsbegriff und das Konzept der rechtsfähigen Stiftung des BGB

Was ist eigentlich eine Stiftung? In einem Kreis von Experten mag es seltsam anmuten, diese Frage an den Anfang eines Vortrags zu stellen. Aber gerade dann, wenn es um Rechtspolitik geht, also mögliche Appelle an den Gesetzgeber, ist es allemal lohnend, sich zunächst der *lex lata* und ihrer Herkunft zu vergewissern, bevor wohlfeile Forderungen erhoben werden, deren Erfüllung durch eine „stiftungsfreundliche“ Politik am Ende Kollateralschäden mit sich bringt. Also: Was ist eine Stiftung?

Funktional – d.h. jenseits von konkreten Rechtsformen betrachtet – ist sie nichts anderes als ein Vermögen, das ein Jemand – wir nennen ihn Stifter – aufgrund eines freiwilligen und endgültigen Übertragungsaktes auf einen von ihm auszuwählenden und mit ihm selbst nicht identischen Rechtsträger überträgt.¹ Welcher Art dieser Rechtsträger ist, spielt keine

Rolle. Er kann natürliche Person, juristische Person oder ein beliebiges anderes rechtsfähiges Gebilde sein. Entscheidend ist, dass er im Übertragungsakt oder parallel dazu verpflichtet wird, das übertragene Vermögen dauerhaft nach Maßgabe der vom Stifter gesetzten Zwecke – und ggf. getrennt von seinem sonstigen Vermögen – einzusetzen, und zwar entweder unmittelbar² oder auf dem Umweg über seine Erträge.³

Zur Regelung dieses Sachverhaltes haben unterschiedliche Rechtsordnungen zu unterschiedlichen Zeiten unterschiedliche juristische Konstrukte entwickelt: schuldrechtliche, sachenrechtliche, erbrechtliche, organisationsrechtliche; Treuhandverhältnisse, Trusts, Piae corporae, Charitable Corporations etc. Und in der Tat: Der Formenreichtum des Stiftungswesens beruht auch hierzulande nicht zuletzt darauf, dass es neben der Stiftung der §§ 80-88 BGB, also dem gesetzlichen Idealtypus, bei dem sich die Bezeichnung der Vermögensmasse⁴ und ihres Rechtsträgers decken, auch noch andere Rechtsträger gibt, die als Stiftungsträger taugen und faktisch als solche eingesetzt werden: Natürliche oder juristische Personen, die auf vertraglicher bzw. testamentarischer Grundlage sogenannte unselbstständige oder nichtrechtsfähige Stiftungen verwalten, aber auch Körperschaften wie Vereine, GmbHs und Aktiengesellschaften, deren Verfassungen durch kautelarjuristische Kunstgriffe so gestaltet sind, dass ihre auf dem Vorhandensein eines gewissen Vermögens beruhenden Leistungen abweichend vom gesetzlichen Leitbild nicht ihren Mitgliedern zugutekommen, sondern einem durch ideelle Zwecke bestimmten Kreis von fremden Dritten.⁵

Wo es darum geht, einem potentiellen Stifter möglichst sichere Gewähr für die Befolgung seines Willens – und zwar auch über dessen Tod hinaus und idealiter sogar ad infinitum – zu bieten, ist freilich allein die rechtsfähige Stiftung des BGB das Instrument der Wahl. Anders als die unselbstständige Stiftung hat sie Rechtspersönlichkeit. Mit ihrer Anerkennung entsteht eine Trägerorganisation mit eigenen Organen sowie eigener Rechts- und Handlungsfähigkeit. Von den Körperschaften wiederum unterscheidet sich die rechtsfähige Stiftung dadurch, dass sie nicht durch eine Mitgliedschaft getragen, sondern von natürlichen oder juristischen Personen als Trägern gelöst ist.⁶ Damit ist sie in des Wortes

ursprünglichster Bedeutung „verbandsunabhängig“; und genau das ist es, was die sog. Stiftungsautonomie ausmacht.

Ausschlaggebend für die Existenz der rechtsfähigen Stiftung des BGB ist allein ihre Verfassung, wie sie im Stiftungsgeschäft sowie im Bundes- und Landesrecht (vgl. § 85 BGB) ihren Ausdruck findet. Die im Stiftungsgeschäft enthaltene „verbindliche Erklärung des Stifters ..., ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zweckes zu widmen“ (§ 81 Abs. 1 S. 2 BGB) und die daraus resultierende Vermögensbindung sind bis zur Grenze der *Unmöglichkeit weiterer Erfüllung* des Stiftungszwecks bzw. der *Gemeinwohlgefährdung durch seine Erfüllung* (vgl. § 87 Abs. 1 BGB) verbindlich. Die Organe der Stiftung haben keine Befugnisse, kraft derer sie autonom über deren Verfassung oder gar Existenz entscheiden könnten.⁷ Sie sind vielmehr zu jeder Zeit allein dem in der Stiftungsverfassung zum Ausdruck gekommenen historischen Stifterwillen verpflichtet.⁸ Nach herrschender Meinung ist dieser historische (oder ursprüngliche bzw. objektive) Stifterwille sogar der Disposition des noch lebenden Stifters entzogen. Hat er es versäumt, sich in der Verfassung „seiner“ Stiftung Sonderrechte vorzubehalten, steht er ihr nach Anerkennung als rechtsfähig wie ein fremder Dritter gegenüber.⁹

Das Fehlen von Mitgliedern ist überkommener und zentraler Bestandteil der Konzeption der rechtsfähigen Stiftung des BGB und ein wesentlicher Rechtfertigungsgrund für die staatliche Stiftungsaufsicht.¹⁰ Rechtsgeschichtlich mag man diese Entpersonalisierung kritisch betrachten. Die in ihr zum Ausdruck kommende und auf die Historische Rechtsschule um *Friedrich Carl von Savigny* zurückzuführende radikale Gegenüberstellung von Stiftung und Korporation suggeriert nämlich, dass das Fehlen von Mitgliedern generell ein Wesensmerkmal des Stiftungsbegriffs ist. Dass dies nicht stimmt, hat vor allem *Andreas Richter* in seiner historisch-rechtsvergleichenden Untersuchung der Entstehung des modernen deutschen und amerikanischen Stiftungsmodells überzeugend dargelegt.¹¹ Mehr noch: Richters Thesen werden durch die Praxis Tag für Tag belegt, nämlich in Form der bereits erwähnten Stiftungskörperschaften. Für das geltende Recht der §§ 80-88 BGB ist dieser Befund jedoch ohne Bedeutung.

II. Konsequenzen

Nimmt man das gesetzliche Konzept der §§ 80-88 BGB ernst, so hat dies folgende Konsequenzen:

1. Der Stifter ist bei der Ausgestaltung der Organstruktur seiner Stiftung grundsätzlich frei. Sieht man davon ab, dass die Art und Weise der Kompetenzabgrenzung zwischen unterschiedlichen Organen in sich widerspruchsfrei sein muss, spricht nichts dagegen, neben dem von § 86 BGB zwingend vorgeschriebenen Vorstand zusätzlich Kuratorien, Destinatärsbeiräte, Stifter- bzw. Zustiffterversammlungen oder ähnliche Gremien einzurichten.¹² Unzulässig ist es jedoch, dem Vorstand oder anderen Organen Kompetenzen einzuräumen, die auf eine Befugnis zu voraussetzungsloser und nicht auf den objektiven Stifterwillen bezogener (sprich: autonomer) Willensbildung hinauslaufen. Stiftungsorgane sind Willensvollstrecker. Weil der Wille des historischen Stifters für die Führung der Stiftung maßgeblich ist, muss er – auch bei der Festlegung von Gremienbefugnissen – so artikuliert sein, dass er vollzugsfähig ist. Es gilt das Bestimmtheitsgebot.¹³
2. Die Verfassung der einmal errichteten Stiftung gilt auch für den Stifter. Er ist an seine eigenen Vorgaben gebunden und kann nach Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig nicht nach dem Vorbild des „Ein-Mannes“ in einer GmbH agieren.
3. Zustifter haben kraft Gesetzes keine Rechtsposition gegenüber einer Stiftung, welche sie mit zusätzlichem Vermögen ausgestattet haben. Gleiches gilt für Destinatäre, die Leistungen von einer Stiftung erhalten.
4. Die landesrechtlichen Regelungen, deren Wortlaut den Eindruck erweckt, die Organe einer Stiftung seien voraussetzungslos zur Änderung der Stiftungssatzung oder gar des Stiftungszwecks befugt,¹⁴ verstoßen gegen höherrangiges und abschließendes Bundesrecht.

Diese Feststellungen¹⁵ schließen aber Folgendes entgegen zuweilen geäußelter Annahme nicht aus:

1. Breite Stiftungszwecke. Tatsächlich untersagt das Bestimmtheitsgebot lediglich Vorgaben wie etwa die „Förderung des Glücks der Menschheit“. Das ergibt sich letztlich bereits daraus, dass „Glück“ ein Begriff ist, dessen inhaltliche Ausfüllung nicht justitiabel ist. Ein solcher Zweck entfaltet daher keine normative Wirkung gegenüber den Stiftungsorganen. Die Festlegung von Lebensbereichen, wie sie z.B. die Abgabenordnung in §§ 52 ff. für steuerbegünstigte Zwecke definiert,¹⁶ wird man hingegen als hinreichend bestimmt ansehen können.¹⁷
2. Die Einräumung von konkret bestimmten Kompetenzen für Stiftungsbeteiligte aller Art (Vorstände, Beiräte, Stifter, Zustifter, Destinatäre) im Zusammenhang mit dem *Vollzug des ursprünglichen Stifterwillens*. Gemeint sind etwa Befugnisse zur Entscheidung über die Art und Weise der Verteilung von Stiftungsleistungen, die Besetzung frei werdender Organpositionen, die Geltendmachung von Informationsrechten, die Genehmigung bestimmter Rechtsgeschäfte oder gar die Ausübung eines Vetos gegen Entscheidungen anderer Organe. Voraussetzung ist lediglich, dass der rechtliche Ordnungsrahmen solcher Befugnisse auf den ursprünglichen Stifterwillen bezogen bleibt.
3. Nach Tatbestand und Rechtsfolgen konkretisierte Sonderrechte des Stifters. Man denke z.B. an das Recht auf einen lebzeitigen Sitz im Vorstand oder das Sonderrecht, zu Lebzeiten über die Besetzung von vakanten Organpositionen zu entscheiden.
4. Die Einräumung der Befugnis zu Verfassungsänderungen unter Einschluss des Stiftungszwecks. Sind solche Ermächtigungsnormen nach Tatbestand und Rechtsfolge hinreichend konkret gefasst, stellen sie Vorgaben dar, deren rechtmäßige und am historischen Stifterwillen orientierte Ausübung notfalls durch Gerichte überprüft werden kann. Dabei

ist es sogar zulässig, für Satzungsänderungen, die nicht den Stiftungszweck betreffen, auf den Tatbestand der „wesentlichen Veränderungen der Verhältnisse“ zu rekurren.¹⁸ Die Verwendung unbestimmter aber letztlich justitierbarer Rechtsbegriffe bedeutet nicht die Gewährung von Entscheidungsautonomie. Lediglich bei Beschlüssen, welche die für die Identität der Stiftung maßgebliche Vermögens-Zweck-Beziehung betreffen, sind an die Konkretisierungspflicht des Stifters höhere Anforderungen zu stellen. Man denke etwa an die Umwandlung einer Stiftung zur Finanzierung von Studiengebühren in eine Kulturstiftung im Falle der Abschaffung der Studiengebühren oder die Erweiterung des Stiftungszwecks einer Stiftung zur Vergabe von Kulturpreisen um den Stiftungszweck „Wissenschaft und Forschung“, etwa unter der Voraussetzung der dauerhaften Aufstockung des Stiftungskapitals um einen näher definierten Betrag.

Tatsächlich geht die Tendenz in der Kautelarpraxis heute zu hoch differenzierten Stiftungssatzungen, die die vorhandenen Spielräume nutzen. Die oft geführte Klage über die mangelnde Flexibilität oder Starrheit der Stiftung bzw. des Stiftungsrechts ist über viele Jahrzehnte weniger Ausdruck eines Mangels an vorhandenen rechtlichen Möglichkeiten als einer Fixierung auf behördliche Mustersatzungen, schlechte Formularbücher oder unzureichende Beratung gewesen.

III. Die Kontroverse um die Grenzen der Gestaltungsbefugnis

Allerdings sind die Grenzen der Gestaltungsbefugnis auf dem Boden der *lex lata* umstritten. Stellvertretend für die Debatte steht die Habilitationsschrift von *Ulrich Burgard* über „Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht“.¹⁹ *Burgards* Kernthese lautet, dass die in § 85 BGB verankerte und auf der Willentheorie des 19. Jahrhunderts²⁰ beruhende Maßgeblichkeit des Stiftungswillens nicht *gegen*, sondern vielmehr *für* ein Höchstmaß an Gestaltungsfreiheit des Stifters spricht. *Burgard* hält es daher für zulässig, eine Stiftung so zu verfassen, dass sie

„korporationstypisch der Verwirklichung des aktuellen Willens der Beteiligten dient und nicht stiftungstypisch lediglich dem Vollzug des historischen Stifterwillens“.²¹ Diese Befugnis zu autonomem Handeln setzt für *Burgard* lediglich voraus, dass der Handelnde im Interesse der Sicherstellung sachgerechter Entscheidungen (Stichwort: Richtigkeitsgewähr) von seinen Beschlüssen unmittelbar selbst betroffen ist.²² Von einer solchen Selbstbetroffenheit geht *Burgard* beim Stifter und bei den Destinatären der Stiftung aus. Ihnen könne der Stifter folglich echte korporative Rechte zugestehen. Noch darüber hinaus will *Thomas v. Hippel* es zulassen, „in der Satzung eine voraussetzungslose Änderung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsorgane vorzusehen“. Ausreichend sei es, wenn der Stifter dazu lediglich festlege, dass „der Stiftungszweck (dauerhaft) gemeinnützig oder privatnützig sein soll.“²³ Selbst auf das Korrektiv der Selbstbetroffenheit der Entscheider will *v. Hippel* also offenbar verzichten.

Die Auseinandersetzung mit den Standpunkten von *Burgard* und *v. Hippel* ist anderen Ortes erfolgt.²⁴ Hier bleibt nur kurz festzuhalten: Schon mit dem Wortlaut des BGB ist die Zulassung autonomer Änderungen der Stiftungsverfassung nicht vereinbar. Der Gesetzgeber hat in § 85 BGB angeordnet, dass ihre notwendigen und identitätsbestimmenden Bestandteile „durch das Stiftungsgeschäft“, d.h. vom Stifter selbst, zu bestimmen sind, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruhen. Dieser Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts verlangt einen inhaltlich bestimmten Stifterwillen. Die Gestaltungsfreiheit des „willenlosen“ Stifters ist vom Gesetz nicht geschützt. Auch die Berufung auf eine angebliche „Stifterfreiheit“ hilft insoweit nicht, da die Ermächtigung der Organe zu autonomen Satzungsanpassungen das „Recht auf Stiftung“, das durch das BGB ja erst konstituiert wird,²⁵ überschreitet. Und schließlich: Eine Stiftung mit autonom entscheidenden Organen widerspricht dem *Numerus clausus* der Rechtsformen im Privatrecht. Sie ist – anders als von *Burgard* und *v. Hippel* suggeriert – nicht lediglich ein atypischer Rechtsträger wie die GmbH & Co. KG. Sie ist vielmehr ein Phantasiegebilde, das die Grenzen zwischen Stiftung, Körperschaft und Anstalt verwischt. Für eine solche Gestaltung sieht unsere Privatrechtsordnung derzeit kein Organisationsmodell vor.

IV. Rechtspolitische Überlegungen

Die Feststellungen zum geltenden Recht verbieten allerdings nicht die Frage nach der Sinnhaftigkeit gesetzgeberischer Maßnahmen zu einer stärkeren Öffnung der BGB-Stiftung für korporative Elemente, d.h. autonome Entscheidungsbefugnisse für Stiftungsorgane bzw. den noch lebenden Stifter. In der wissenschaftlichen und praktischen Diskussion wird zur Unterfütterung entsprechender Forderungen zumeist auf folgende Gesichtspunkte hingewiesen:

1. Die rechtstatsächliche Beobachtung, dass Korporationen und Stiftungen im Non Profit-Sektor für ähnliche Aufgaben eingesetzt werden.²⁶
2. Die rechtsvergleichende Erkenntnis, dass andere Rechtsordnungen wie die US-amerikanische mit der „Charitable Corporation“ Stiftungsformen zulassen, die das Dogma der Mitgliederlosigkeit nicht kennen oder – wie etwa das Recht von Liechtenstein oder Österreich²⁷ – Mischformen zwischen Stiftung und Körperschaft dadurch ermöglichen, dass sie dem noch lebenden Stifter fortdauernden Einfluss auf die Verfassung seiner Stiftung einräumen.
3. Das Prinzipal-Agenten-Problem der Trennung von Handlungsbefugnis und Betroffenheit, dem durch die Anerkennung des Stifters oder der Destinatäre als Prinzipalen mit Mitgliedsbefugnissen entgegengewirkt werden soll.²⁸
4. Die Erwartung von potentiellen Zustiftern, die als „Gegenleistung“ für ihre Zuwendungen Partizipationsmöglichkeiten wünschen.
5. Das praktische Bedürfnis vieler Stifter, nach einer Phase des „Experimentierens“ die Verfassung „ihrer“ Stiftung noch zu ändern, und zwar unter Einschluss des Stiftungszwecks.

Was in diesem Zusammenhang den Hinweis auf die funktionale Vergleichbarkeit von Stiftungskörperschaften mit der rechtsfähigen Stiftung des BGB betrifft, so spricht gerade diese Vergleichbarkeit dafür,

es beim bisherigen Rechtszustand zu belassen. Wer autonome Organbefugnisse wünscht, kann hierzulande bequem auf den Verein und vor allem die (gemeinnützige) GmbH als Stiftungsersatzformen ausweichen. Der Rechtsvergleich wiederum mag Anregungen geben, wie korporative Elemente technisch geregelt werden können, sofern sie politisch tatsächlich gewünscht sind. Für den Wunsch selbst hingegen ist er bedeutungslos. Zum Prinzipal-Agenten-Problem lässt sich sagen, dass schon das geltende Recht im Rahmen der Satzungsgestaltung hinreichende Möglichkeiten gibt, durch geeignete Strukturen für eine effiziente Überwachung des Stiftungsvorstandes zu sorgen.²⁹ Zu nennen sind beispielsweise Regelungen über die persönliche und fachliche Eignung von Vorstandsmitgliedern, die Schaffung von Kollegialorganen mit wechselseitiger Kontrolle, die Feststellung hoher Standards im Hinblick auf Rechnungslegung und Publizität etc.³⁰ Und soweit es schließlich um die Erwartungen von Zustiftern geht, ist längst unbestritten, dass ihnen durch vorausschauende Gestaltung der Stiftungssatzung und im Einzelfall sogar im Wege von Satzungsänderungen (punktuelle) Organkompetenzen eingeräumt werden können, die typische Wünsche in aller Regel befriedigend erfüllen.³¹ Keiner der ersten vier genannten Gesichtspunkte trägt damit überzeugend die Forderung nach einem Tätigwerden des Gesetzgebers. Im Gegenteil: Käme er ihr nach, wäre die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts vom Verein und der GmbH im Ergebnis nicht mehr zu unterscheiden. Jeder Grund für die steuerliche Besserstellung von gemeinnützigen Stiftungen gegenüber gemeinnützigen Stiftungskörperschaften³² würde entfallen. Und organisationspsychologisch ist zu befürchten, dass das Idealbild der Stiftung als einer besonders stabilen und auf nachhaltige Wirkung in eine idealiter unbegrenzte Zukunft orientierten juristischen Person zum Tode verurteilt wäre.³³

Valide bleibt dagegen der Hinweis darauf, dass die Position des noch lebenden StifTERS derzeit unbefriedigend ist. In *J. v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch* heißt es dazu zwar bei § 85 Rn. 33:

„Im Rahmen der Reformdiskussion ist de lege ferenda vorgeschlagen worden, dem Stifter zu Lebzeiten das Recht

einzuräumen, die Satzung oder den Zweck der Stiftung einseitig zu ändern (...). Vorbilder für solche „Stifterrechte“ finden sich in ausländischen Rechtsordnungen (...). Man verspricht sich von solchen Sonderrechten eine größere Bereitschaft zur Errichtung von Stiftungen, weil „Geburtsfehler“ leichter korrigiert werden können. Für eine solche Relativierung des Vorbehalts des Stiftungsgeschäfts besteht indes kein Bedarf (...). Wer „auf Probe stiften will“, kann schon bisher auf Ersatzformen zurückgreifen (unselbstständige Stiftung, Stiftungs-GmbH) und diese Ersatzformen später in eine rechtsfähige Stiftung überführen.“

Indes: Meine Erfahrung als Stiftungspraktiker lehrt mich zunehmend, dass noch lebende Stifter – insbesondere solche, die im Errichtungsprozess nicht hinreichend über die eigene Position gegenüber „ihrer“ Stiftung nach deren Anerkennung unterrichtet worden sind – wenig Verständnis für den Standpunkt haben, sie seien im Verhältnis zu ihrem Geschöpf ein „fremder Dritter“. Sie vermögen nicht einzusehen, dass selbst sinnvolle Maßnahmen wie die Erweiterung des Stiftungszwecks bei einem erheblichen Zuwachs an Vermögen auf dem Boden der *lex lata* heute nahezu ausgeschlossen sind, sofern nicht kautelarjuristisch Vorsorge betrieben wurde.³⁴ Räumte man Stiftern die Möglichkeit der Zweckänderungen künftig jedoch ein,³⁵ müsste man ihnen – *a maiore ad minus* – auch sonstige Änderungen der Verfassung ihrer Stiftung gestatten. Denn: Welcher Stifter würde begreifen, dass er den Zweck seiner Stiftung voraussetzungslos ändern darf, hingegen eine Maßnahme wie die Erweiterung eines Vorstandes um zwei oder drei Personen oder die Einrichtung eines zusätzlichen Kontrollorgans begründungsbedürftig bliebe.

De lege ferenda bleibt daher in der Tat der Appell an den Gesetzgeber, die Position des noch lebenden Stifters durch die Einführung eines ihm gebührenden Rechts auf Änderung der Stiftungsverfassung zu stärken. Gesetzgebungstechnisch könnte ein solches Sonderrecht in § 85 BGB als zweiter Absatz eingefügt werden.

Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass das Privileg auf den Stifter beschränkt bleibt. Allein er darf berechtigt sein, entsprechende Entscheidungen zu treffen. Das Recht darf daher weder übertragbar noch vererblich sein. Das bedeutet überdies, dass es lediglich einer natürlichen

Person zustehen darf. Billigte man es einer juristischen Person zu, könnte es zeitlich unter Umständen unbegrenzt ausgeübt werden. Überdies wäre die Art und Weise seiner Ausübung vom jeweils aktuellen Willen der hinter dieser juristischen Person stehenden Gesellschafter abhängig. Das liefe mittelbar auf einen mit dem überkommenen und schützenswerten Prinzip der Stiftungsautonomie unvereinbaren Dritteinfluss hinaus.

Haben mehrere Stifter eine Stiftung errichtet, darf das Sonderrecht zum Schutze des Willens aller Stifter nur gemeinsam ausgeübt werden können. Für Änderungen der konkreten Beziehung zwischen Stiftungsvermögen und Stiftungszweck muss aus Gründen des Vertrauensschutzes überdies die Zustimmung aller Zustifter vorliegen. Ferner muss sichergestellt sein, dass das Sonderrecht des Stifters nicht zum „Reurecht“ wird. Folglich darf es weder die sofortige oder sukzessive Auflösung der Stiftung zum Gegenstand haben, also auch nicht ihre Überführung in eine Verbrauchsstiftung, sofern die Möglichkeit des Vermögensverbrauchs nicht bereits im Errichtungsakt der Stiftung vorgesehen war. Und schließlich darf das Sonderrecht des Stifters bei steuerbegünstigten Stiftungen nicht zu einem Unterlaufen der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 61 AO) führen, und zwar auch nicht nach Ablauf der 10-Jahres-Frist der §§ 61 Abs. 3 S. 1 AO, § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b S. 2 ErbStG. Sofern dies nicht durch das Steuerrecht sichergestellt werden soll, ist es zivilrechtlich zu gewährleisten. Das kann dadurch geschehen, dass das Stifterprivileg eines neuen § 85 Abs. 2 BGB nur unter der Voraussetzung gewährt wird, dass entweder weiterhin steuerbegünstigte Zwecke verfolgt oder die nicht steuerbegünstigten Zwecke einer Stiftung in steuerbegünstigte umgewandelt werden. Keinesfalls darf es möglich sein, aus einer Stiftung mit steuerbegünstigten Zwecken eine Stiftung mit nicht steuerbegünstigten Zwecken zu machen.³⁶

§ 85 Abs. 2 BGB könnte folglich lauten:

„Ist der Stifter eine natürliche Person, so hat er zu Lebzeiten das Recht, die Satzung der von ihm errichteten Stiftung durch persönliche Erklärung gegenüber der für die Aufsicht über die Stiftung zuständigen Behörde zu ändern. Das Recht umfasst nicht die Auflösung der Stiftung oder vom Stiftungsgeschäft abweichende Anordnungen über den Verbrauch des

Stiftungsvermögens. Ist eine Stiftung von mehreren Stiftern errichtet worden, muss die Erklärung von allen Stiftern abgegeben werden. Eine Änderung des Stiftungszwecks darf nur mit Zustimmung aller Zustifter erfolgen. Der geänderte Stiftungszweck muss ein steuerbegünstigter Zweck i.S.d. §§ 51 ff. AO sein. §§ 80 Abs. 2, 81 Abs. 1 gelten entsprechend.“

Dabei dient die Aufnahme des Sonderrechts in § 85 BGB sowie der an sich selbstverständliche Hinweis auf die entsprechende Anwendung von § 80 Abs. 2 i.V.m. § 81 Abs. 1 BGB nicht nur der Klarstellung, dass sich die lebzeitige Änderung der Stiftungsverfassung an den Maßstäben für die ursprüngliche Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig orientieren muss. Sie soll vielmehr auch deutlich machen, dass es sich bei dem Sonderrecht für Stifter nicht um ein Mitgliedschaftsrecht handelt, sondern lediglich um eine besondere *Ausdehnung der Errichtungsphase der Stiftung bis zum Tode des Stifters* bzw. des ersten von mehreren Stiftern. Dies wäre auch in der Begründung eines Reformgesetzes festzuhalten. Nur so lässt sich verhindern, dass eine entsprechende Regelung entgegen der mit dem hiesigen Vorschlag verfolgten Absicht von Wissenschaft und Rechtsprechung langfristig als Argument für eine dem Konzept der BGB-Stiftung wesensfremde Öffnung für echte korporative Elemente ausgenutzt wird.

V. Zusammenfassung

Die rechtsfähige Stiftung des BGB ist ein mitgliederloses Rechtssubjekt. Ihre Organe können nicht wie Vereinsmitglieder über Verfassungsänderungen entscheiden. Auf kautelarjuristischer Grundlage können ihnen zwar konkrete Kompetenzen zu Satzungs- und sogar Zweckänderungen eingeräumt werden. Sie müssen freilich nach Tatbestand und Rechtsfolge präzise definiert sein. Autonome Entscheidungsbefugnisse für Stiftungsorgane bzw. den noch lebenden Stifter sind mit geltendem Recht nicht vereinbar.

Rechtspolitisch kann die Frage gestellt werden, inwieweit eine stärkere Öffnung der BGB-Stiftung für korporative Elemente wünschenswert wäre. Die besseren Gründe sprechen dafür, es beim jetzigen Rechtszustand zu

belassen. Nur so bleibt das Idealbild der Stiftung als einer besonders stabilen und idealiter unsterblichen juristischen Person erhalten.

Allerdings sollte der Gesetzgeber die Position des noch lebenden Stifters stärken und ihm bis zu seinem Tod eine im Wesentlichen freie Änderung der Stiftungsverfassung einschließlich des Stiftungszwecks ermöglichen. Dieses Sonderrecht ist kein Mitgliedschaftsrecht. Es handelt sich lediglich um eine Form der Ausdehnung der Errichtungsphase der Stiftung bis zum Tod des Stifters. Eine dem Konzept der BGB-Stiftung wesensfremde Öffnung dieser Rechtsform für echte korporative Elemente ist damit nicht verbunden.

VI. Summary

The foundation with legal personality under the German Civil Code (BGB) is a legal entity without members. Unlike members of civil law associations its bodies have no authority to resolve on changes to the constitution of the foundation. It is, however, admissible to confer concrete competences onto them to amend the foundation statutes or even the foundation purposes. Such competences, though, must be precisely defined as to their elements and consequences. Autonomous decision-making authorities of the foundation bodies or a founder during his lifetime are incompatible with applicable law.

As a matter of legal policy this raises the question as to the extent to which it is desirable to open up the BGB foundation to allow for the inclusion of such corporate elements. It is suggested that better reasons argue for leaving the law in its present state. Only the status quo preserves the idea of the foundation as a particularly stable and ideally immortal legal person.

However, the legislator should strengthen the position of the founder during his lifetime and grant him the authority to more freely amend the constitution of the foundation – including the foundation purposes – prior to his death. Such a privilege is not a membership right. It is merely an extension of the foundation-process until the death of the founder. It does not open up this legal form to genuinely corporate elements which do not fit into the concept of the BGB foundation.

-
- Der Beitrag ist die leicht überarbeitete Fassung eines Vortrags, den der Verfasser am 25. September 2012 auf dem Symposium „Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze – Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen?“ gehalten hat. Die Vortragsform wurde beibehalten.
- Zum funktionalen Stiftungsbegriff *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. 3 zu §§ 80 ff. m.w.N.
- Z.B. dadurch, dass er den Gegenstand der Stiftung – etwa ein Kunstwerk – öffentlich zugänglich macht.
- Zur klassischen Unterscheidung zwischen den sog. Kapital- und den Anstaltsstiftungen siehe *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), Vorbem. 125 zu §§ 80 ff. m.w.N.
- Sprich: Der Stiftung im funktionalen Sinne.
- Zu den Stiftungsersatzformen *Rawert*, Die Stiftungsersatzformen – GmbH, Verein, AG und unselbständige Stiftung, in: Die Stiftung – Jahreshefte im Stiftungswesen, 5. Jahrgang (2011), S. 27 ff. m.w.N.
- Siehe auch *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), Vorbem. 2, 231 m.w.N.
- Im Ansatz ist das unbestritten. Kontrovers wird lediglich die Frage diskutiert, inwieweit den Organen einer Stiftung entsprechende Befugnisse eingeräumt werden können. Näher zum Stand der Debatte *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 9 ff.
- Kritisch insoweit aber v. *Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 427.
- Statt vieler *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 208 ff. m.w.N.
- Weil das Fehlen von hinter der Stiftung stehenden „Eigentümern“ zu Kontrolldefiziten führen kann, da es niemanden gibt, der die Verpflichtung zur Beachtung der Stiftungsverfassung gegenüber den Stiftungsorganen durchsetzen kann, steht die rechtsfähige Stiftung anders als alle übrigen Stiftungsträger unter staatlicher Aufsicht. Diese Aufsicht obliegt dem Staat im Interesse der dauerhaften Erfüllung des historischen Stifterwillens (Garantiefunktion), der Verkehrsfähigkeit eines Rechtssubjekts, hinter dem kein Personenverband mit autonomen Entscheidungsbefugnissen steht (Kontrollfunktion) sowie dem eigenen Integritätsinteresse der Stiftung, die durch ihre staatliche Anerkennung zum Grundrechtsträger wird (Schutzfunktion). Zum Ganzen *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), Vorbem. 84 m.w.N.
- Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 445 ff.; siehe auch *R. Schulze*, Historischer Hintergrund des Stiftungsrechts, in: Deutsches Stiftungswesen 1977-1988, 1989, S. 29, 32 ff.
- Praktische Gestaltungsvorschläge dazu bei *Rawert*, in: Hoffmann-Becking/Rawert, Beck'sches Formularbuch für Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 11. Aufl. 2013, Form. I. 26 und 28.
- Zum Bestimmtheitsgebot statt Vieler *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 49 ff.

- 14 Siehe z.B. § 14 Abs. 2 BadWürttStiftG; § 5 BerlStiftG; § 10 BrdbgStiftG; § 9 HessStiftG; § 7 NdsStiftG; § 5 NRWStiftG; § 8 RhLPfStiftG; § 7 SaarlStiftG; § 9 SächsStiftG; § 9 SachsAnhStiftG; § 5 SchlHolStiftG; § 9 ThürStiftG. Auch soweit eine Änderung des Stiftungszwecks bei einer „wesentlichen Änderung der Verhältnisse“ zulässig sein soll, liegt ein klarer Verstoß gegen abschließendes Bundesrecht (§ 87 BGB) vor. Näher dazu *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 27 ff.
- 15 Sie sind aus Platzgründen bewusst apodiktisch gehalten. Wegen Einzelheiten der stiftungsrechtlichen Debatte und weiterer Nachweise siehe *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 9 ff.
- 16 Beispielsweise die Förderung von Kunst und Kultur, Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung.
- 17 Näher dazu *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 81 Rn. 41.
- 18 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 30.
- 19 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht – Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, 2006.
- 20 Dazu eingehend *Richter* (Fn. 11), S. 319 ff.
- 21 *Burgard* (Fn. 19), S. 10.
- 22 *Burgard* (Fn. 19), insbes. S. 349 ff., 372 ff.
- 23 v. *Hippel* (Fn. 8), S. 451 f.
- 24 Siehe *Rawert*, ZHR 171 (2007), 105 ff.; *ders.*, Die Stiftung als GmbH? Oder: Der willenlose Stifter, FS *Priester* (2007), S. 647 ff.; vgl. auch *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 10 f. Dort jeweils weitere Nachweise. Meine inhaltlich scharfe Kritik an *Burgard* hindert mich nicht an der Feststellung, dass seine Habilitationsschrift glänzend geschrieben und daher vorzüglich zu lesen ist. Siehe zur Kritik an *Burgard* auch *Reuter*, Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck – Zu den neuen Thesen über die Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, AcP 207 (2007), 1, 6 ff.
- 25 Eingehend dazu *Rawert*, Grundrecht auf Stiftung?, FS *Reuter* (2010), S. 1323 ff.
- 26 Siehe z.B. v. *Hippel* (Fn. 8), S. 422 f.
- 27 Dazu eingehend v. *Hippel* (Fn. 8), S. 402 ff. Zur Schweiz siehe die Nachweise in Fn. 36.
- 28 Vgl. *Koss*, Prinzipal-Agenten-Konflikte in Nonprofit-Organisationen, in: *Hopt/v.Hippel/Walz* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 197 ff. Kritisch dazu *Jakob* (Fn. 9), S. 206 ff.
- 29 Treffend *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, 2001, S. 350 ff.: „Vorstandskontrolle als Aufgabe der Satzungsgestaltung“.
- 30 Näher dazu *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 45.
- 31 Eingehend dazu *Rawert*, Kapitalerhöhung zu guten Zwecken – Die Zustiftung in der Gestaltungspraxis, DNotZ 2008, 5 ff. Siehe auch *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), Vorbem. 280, 285 ff.
- 32 Dazu eingehend *Hüttemann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und

Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 145 ff.

- 33 Keine Frage „körperschaftlicher Willensbildung“ ist die Anpassung der Stiftungsverfassung an veränderte Umstände. Es ist unbestritten, dass die Geschäftsführungspflicht der Stiftungsorgane auch eine Pflicht zur Anpassung der Stiftungsverfassung einschließt, sofern sich die tatsächlichen Verhältnisse gegenüber dem Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung „wesentlich“ verändert haben und die Anpassung der Stiftungsverfassung dem wirklichen oder mutmaßlichen Willen des Stifters entspricht (vgl. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 21). Streitig ist insoweit allein die Rechtsgrundlage der Änderungsbefugnis. Nach richtiger aber umstrittener Ansicht sind die landesrechtlichen Vorschriften über Satzungsänderungen verfassungswidrig, weil sie gegen abschließende bundesgesetzliche Vorgaben verstoßen (zur Diskussion *Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), § 85 Rn. 27 ff. m.w.N.). Zur Rechtssicherheit würde es beitragen, wenn sich der Bundesgesetzgeber dazu entschlösse, das BGB in § 85 (z.B. nach dem Vorbild des § 7 Abs. 1 HambStiftG) um eine Regelung etwa folgenden Wortlauts zu ergänzen: „Das nach der Satzung der Stiftung zuständige Organ kann eine nicht den Stiftungszweck betreffende Änderung der Satzung beschließen, soweit in der Satzung nichts anderes bestimmt ist, hierfür ein sachlicher Grund besteht, insbesondere die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse sich nach Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig nachhaltig geändert haben, und der tatsächliche oder mutmaßliche Wille des Stifters nicht entgegensteht.“ Auch mit einer derartigen bundesgesetzlichen Rechtsgrundlage bliebe es dabei, dass die Ausübung der entsprechenden Befugnisse durch das nach der Satzung berufene Stiftungsorgan (wenn kein Organ berufen ist: durch den Vorstand) nicht autonom erfolgt, sondern sich als „Weiterdenken“ des historischen Stifterwillens darstellt.
- 34 Eine Änderung des Stiftungszwecks, auch in Form einer Erweiterung, setzt nach § 87 Abs. 1 BGB „Unmöglichkeit“ der Erfüllung ursprünglichen Stiftungszweckes voraus. Der Wunsch nach zusätzlichen Stiftungszwecken neben (!) den weiterhin bestehenden ist jedoch gerade der Beleg dafür, dass keine Unmöglichkeit i.S.d. § 87 Abs. 1 BGB vorliegt.
- 35 Z.B. die Ausstattung einer Kulturstiftung mit dem zusätzlichen Zweck „Bildung und Erziehung“.
- 36 Die hier vorgeschlagenen Einschränkungen finden ihr Vorbild rechtsvergleichend bis zu einem gewissen Grad in der Neuregelung des § 86a ZGB (Schweiz). Dazu vor allem *Jakob*, RIW 2005, 669, 673 f.; *ders.*, SJZ 104 (2008), 533, 535 ff.; *Büchler/Jakob/Jakob*, ZGB, 2012, § 86a Rn. 1 ff., *Grüniger*, in: *Baseler Kommentar ZGB I*, 2010, Art. 86a Rn. 3 ff.

Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte

ARND ARNOLD

- I. Einleitung
- II. Die theoretischen Grundlagen
 - 1. Die Principal-Agent-Problematik im Stiftungsrecht
 - 2. Mögliche Regelungsbereiche
- III. Formen der Regulierung
- IV. Mögliche Bereiche einer Regulierung
 - 1. Organstruktur
 - 2. Persönliche Voraussetzungen und Inkompatibilität
 - 3. Stärkere Einflussmöglichkeiten für Destinatäre und Stifter
 - 4. Pflichtenstandards und Haftung
 - 5. Organvergütung
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

I. Einleitung

Schon seit etwas mehr als 15 Jahren wird im deutschen Aktienrecht über Fragen der Corporate Governance, also des Ordnungsrahmens für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens,¹ intensiv diskutiert. Als Folge ist das Aktiengesetz nicht nur an vielen Stellen geändert worden, sondern es ist für börsennotierte Gesellschaften auch ein Corporate Governance Kodex eingeführt worden, der über das Gesetz hinausgehende Empfehlungen zur Verbesserung der Corporate Governance enthält und über dessen Befolgung sich die Unternehmen jährlich gemäß § 161 AktG erklären müssen. Den Non-Profit-Bereich hat diese Debatte erst mit

einiger Verzögerung erreicht. Spätestens seit Mitte des letzten Jahrzehnts wird aber auch hier über Fragen der Leitung und Überwachung, für die sich in Bezug auf Stiftungen der Begriff der „Foundation Governance“ eingebürgert hat, intensiv diskutiert.² Dies überrascht nicht. Non-Profit-Organisationen stehen naturgemäß jedenfalls dann unter besonderer Beobachtung der Öffentlichkeit, wenn sie allgemeinwohlbezogene Ziele verfolgen oder sogar steuerliche Vergünstigungen genießen. Einzelne spektakuläre Skandale haben dementsprechend erhebliches Aufsehen erregt und scheinen die nicht selten geäußerte These zu bestätigen, dass bei vielen Non-Profit-Organisationen im Hinblick auf die Corporate Governance deutliche Mängel beständen.³

Dieses verstärkte Interesse an einer Verbesserung der Foundation Governance hat bislang freilich vornehmlich zur Entstehung einiger privater Verhaltenskodices geführt; genannt seien hier nur die „Grundsätze guter Stiftungspraxis“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen.⁴ Zu konkreten Maßnahmen des Gesetzgebers ist es hingegen bislang noch nicht gekommen, wenn man einmal von einer Empfehlung der EU und dem Entwurf eines Verhaltenskodexes für gemeinnützige Organisationen zur Prävention der Terrorismusfinanzierung durch verbesserte Transparenz und Buchführung im gemeinnützigen Sektor⁵ und der – am Schluss dieses Beitrags – zu erörternden Normierung eines Satzungsvorbehalts für Vorstandsvergütungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz absieht. Insbesondere kam die neue Debatte über die Verbesserung der Foundation Governance jedoch für die Reform des Bundesstiftungsrechts im Jahr 2002 zu spät. Diskutiert wurde damals zwar schon über Vorschläge zur Rechnungslegung und Publizität von Stiftungen; diese wurden jedoch bereits im Vorfeld von der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht verworfen,⁶ so dass sich das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts schließlich auf eine bundeseinheitliche Regelung der rechtlichen Anforderungen für das Entstehen einer Stiftung beschränkte.⁷ Dementsprechend spielten Fragen der Foundation Governance auch bei den nachfolgenden Reformen der Landesstiftungsgesetze keine Rolle.

Nach Abschluss dieses Anpassungsprozesses der Landesstiftungsgesetze an das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts liegt aber die Frage nahe, ob im Lichte der intensiven Diskussion über eine Verbesserung der

Leitung und Überwachung bei Stiftungen gesetzgeberisches Handeln in diesem Bereich geboten ist. Hilfreich kann dabei der Blick auf die Corporate-Governance-Diskussion im Aktienrecht sein, auf die daher im Folgenden immer wieder zurückzukommen sein wird. Ausgespart bleibt im Übrigen das Problem der Rechnungslegung und Transparenz, das von *Hüttemann*⁸ in diesem Band gesondert behandelt wird.⁹

II. Die theoretischen Grundlagen

1. Die Principal-Agent-Problematik im Stiftungsrecht

Den theoretischen Ausgangspunkt der Corporate Governance-Debatte im Aktienrecht bildet bekanntermaßen die Beobachtung, dass in Publikumsgesellschaften der Vorstand von den rational apathischen Aktionären nicht ausreichend beaufsichtigt wird und daher die Gefahr besteht, dass er nicht die Interessen der Aktionäre, sondern die eigenen Belange verfolgt.¹⁰ Dies birgt nicht nur die Gefahr zu geringen Arbeitseinsatzes und treuwidrigen Verhaltens des Vorstands, sondern auch das Risiko der Zugrundelegung eines zu kurzen Zeithorizonts bei Investitionsentscheidungen oder des Aufbaus diversifizierter, aus Sicht der Aktionäre nicht sinnvoller Unternehmensimperien.¹¹ Auf Stiftungen lässt sich dieser Befund im Grundsatz übertragen. Der Prinzipal-Agent-Konflikt ist bei ihnen sogar noch stärker ausgeprägt, da die Stiftung keine Mitglieder hat und damit typische gesellschaftsinterne Kontrollmechanismen nicht bestehen.¹² Treffend hat *Jakob*¹³ aus diesem Befund die Notwendigkeit eines „Schutzes der Stiftung“ abgeleitet. Freilich wirft das Fehlen von Mitgliedern zugleich die viel diskutierte theoretische Frage auf, wer eigentlich bei der Stiftung als Prinzipal anzusehen ist. Hier finden sich die unterschiedlichsten Auffassungen. Während ein Teil der Literatur auf den Stifter abstellt,¹⁴ sehen andere die Destinatäre als Prinzipal an.¹⁵ Schließlich wird vorgeschlagen, auf die Stiftung,¹⁶ den objektiven Stifterwillen¹⁷ bzw. den Stiftungszweck¹⁸ abzustellen. Richtig scheint allein letzteres. Zwar will die ökonomische Theorie grundsätzlich auf die hinter der Organisation stehenden Personen abstellen, denen eine konkrete Nutzensfunktion zugeordnet werden kann.¹⁹ Dieser Ansatz versagt jedoch bei der Stiftung. Auf den Stifter kann es

schon deshalb nicht ankommen, weil sich die Stiftung mit ihrer Gründung vom aktuellen Willen des Stifters emanzipiert und überdies damit mit dem Tod des Stifters der Prinzipal wegfiel. Ebenso kann nicht auf die Destinatäre abgestellt werden. Bei nicht wenigen Stiftungen lässt sich ein abgrenzbarer Destinatärskreis gar nicht ermitteln. Zudem besteht die Stiftung nicht im Interesse der Destinatäre, sondern deren Begünstigung ist bloßer Reflex der Verwirklichung des Stiftungszwecks. Allein auf diesen kann es daher ankommen.

Problematisch ist allerdings, ob der Stiftungszweck die alleinige Richtschnur für das Handeln der Stiftungsorgane bildet oder ob diese auch die Interessen anderer Beteiligter zu berücksichtigen haben. Bei Unternehmen wird bekanntlich schon seit langer Zeit diskutiert, ob allein der Wille der Anteilseigner – der shareholder – maßgeblich sein soll oder ob die Geschäftsleitung auch die Interessen der sogenannten stakeholder – also etwa der Arbeitnehmer, Kunden, Gläubiger und der Allgemeinheit – zu berücksichtigen hat.²⁰ Entsprechende Überlegungen werden auch im Hinblick auf Stiftungen angestellt.²¹ Sie scheinen für diese auf den ersten Blick sogar besonders naheliegend, jedenfalls soweit es sich um gemeinnützige Stiftungen handelt. Im Ergebnis ist derartigen Ansätzen jedoch eine Absage zu erteilen.²² Die Berücksichtigung von stakeholder-Interessen würde den Beteiligten – neben dem Leitungsorgan etwa auch der Stiftungsaufsicht – erhebliche Einflussmöglichkeiten eröffnen und damit die Stifterfreiheit erheblich einschränken. Mit § 80 Abs. 2 BGB, der dem Stifter einen Rechtsanspruch auf Anerkennung gibt, wenn die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet, wäre dies kaum vereinbar. Im Übrigen werden die Interessen der stakeholder bereits dadurch ausreichend geschützt, dass die Stiftung die zum Schutz der jeweiligen Gruppen erlassenen zwingenden gesetzlichen Vorschriften zu beachten hat. Festzuhalten ist damit: Ziel der Foundation Governance muss allein die Ausrichtung der Stiftungsorgane auf den Stiftungszweck sein. Die Interessen der anderen Beteiligten sind nicht gleichberechtigt zu berücksichtigen.

2. Mögliche Regelungsbereiche

Zur Bewältigung der Corporate-Governance-Problematik bei Publikumsgesellschaften wird eine Vielzahl regulatorischer Strategien in Betracht gezogen.²³ Neben der Stärkung gesellschaftsinterner Kontrollmechanismen z.B. mittels einer Verbesserung der Kontrolle durch den Aufsichtsrat oder einer stärkeren Mobilisierung der Aktionäre stehen etwa eine Konkretisierung der Pflichtenstandards und eine Disziplinierung des Managements durch effektive Haftungssanktionen zur Diskussion, und teilweise wird auch eine Steuerung des Managements durch Vergütungsanreize vorgeschlagen. Schließlich sollen auch Märkte für die Kontrolle der Geschäftsleitung von erheblicher Bedeutung sein: Absatzmärkte zwingen das Management zu effizientem Wirtschaften,²⁴ der Arbeitsmarkt für Manager schreckt diese langfristig von für die Aktionäre nachteiligen Verhaltensweisen ab,²⁵ und insbesondere der Markt für Unternehmenskontrolle diszipliniert das Management, da sich dessen Versagen regelmäßig im Börsenkurs widerspiegelt und damit eine feindliche Übernahme durch einen Angreifer droht, der ein Konzept für eine effektivere Führung des Unternehmens hat.²⁶

Nicht alle diese Strategien lassen sich auf Stiftungen übertragen. So kommt hier der Kontrolle durch Märkte offensichtlich vielfach nur geringe Bedeutung zu. Mangels Präsenz am Kapitalmarkt drohen Stiftungen keine feindlichen Übernahmen,²⁷ und auch eine Kontrolle durch Absatzmärkte besteht allein dann, wenn eine Stiftung eine Leistung an einem Markt anbietet. Ebenso ist der Markt für Spenden²⁸ für Stiftungen in aller Regel nicht relevant, so dass allein der Markt für Stiftungsvorstände – bzw. für ehrenamtlich Tätige – eine geringfügige Disziplinierungsfunktion entfalten kann.²⁹ Zuletzt kann die Mobilisierung der Mitglieder bei Stiftungen von vornherein keine Rolle spielen.

Allerdings sind bei Stiftungen auch besondere, im Gesellschaftsrecht nicht bekannte Kontrollmechanismen wirksam. So kann an die Stelle der Mitgliederkontrolle eine Überwachung durch den Stifter oder die Destinatäre treten. Insbesondere ist aber auf die Staatsaufsicht zu verweisen.³⁰ Auf die mit ihr verbundenen Fragen kann an dieser Stelle freilich naturgemäß nicht eingegangen werden. Offen muss etwa bleiben, ob die Staatsaufsicht generell durch eine Kontrolle Privater ersetzt werden könnte und ob der Verzicht auf eine staatliche Aufsicht bei privatnützigen

Stiftungen mit einem besonderen Kontrollorgan, wie ihn einige Landesstiftungsgesetze vorsehen, gerechtfertigt ist.³¹

Neben der Stiftungsaufsicht kommt bei gemeinnützigen Stiftungen schließlich auch dem Steuerrecht im Rahmen der Foundation Governance eine erhebliche Bedeutung zu.³² Die Regelungen zur Gemeinnützigkeit zwingen Stiftungen nicht nur dazu, ihre satzungsmäßigen Zwecke auch tatsächlich zu verfolgen und damit ihre organisationsrechtlichen Vorgaben einzuhalten, sondern halten sie auch zu effizientem Wirtschaften an und ersetzen damit zumindest partiell die Kontrolle durch den Markt.³³ Einzelheiten können insoweit hier aber nicht diskutiert werden.

III. Formen der Regulierung

Bevor im Folgenden einzelne Bereiche für Maßnahmen des Gesetzgebers untersucht werden, soll vorab noch geklärt werden, auf welche Weise eine Regulierung erfolgen könnte. Klar scheint dabei die Zuständigkeit: Da der Bundesgesetzgeber mit § 86 BGB die Stiftungsorganisation geregelt hat, müsste er auch Regelungen zur Verbesserung der Foundation Governance treffen; zwingende Vorgaben für die Stiftungsorganisation bilden letztlich Voraussetzungen für die Stiftungserrichtung, die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts aber abschließend bundesrechtlich geregelt werden sollten.³⁴

Fraglich könnte indes sein, ob eine Regulierung durch zwingendes Gesetzesrecht erfolgen muss. Dies mag für einzelne Bereiche – man denke etwa an Haftungsfragen – sachlich geboten sein. Im Hinblick auf viele andere Organisationsfragen ließe sich aber in Parallele zum Deutschen Corporate Governance Kodex für Aktiengesellschaften an einen staatlichen „Foundation Governance Kodex“ denken.³⁵ Dieser könnte Empfehlungen zur Verbesserung der Leitung und Kontrolle bei Stiftungen enthalten, über deren Einhaltung sich die Stiftungen regelmäßig zu erklären hätten.³⁶ Voraussetzung wäre dabei freilich, dass die Erklärung auch veröffentlicht wird, wozu wohl ein Vermerk in einem Stiftungsverzeichnis nicht ausreichen dürfte. Mit einem staatlichen Foundation Governance Kodex müsste also gleichzeitig das Thema der Publizität von Stiftungen angegangen werden.³⁷

Bei näherer Betrachtung erscheint ein derartiger Foundation Governance Kodex nicht als richtiges Mittel zur Verbesserung der Leitung und Kontrolle in Stiftungen. Bedenken bestehen bereits hinsichtlich der Wirkungsweise eines derartigen Kodex. Der Corporate Governance Kodex richtet sich an die Anleger. Auch wenn die Befolgung der Empfehlungen den Unternehmen grundsätzlich frei steht, besteht doch die Erwartung, dass der Kapitalmarkt insoweit einen gewissen Druck ausüben wird.³⁸ Ein vergleichbarer Mechanismus fehlt aber jedenfalls bei Stiftungen, die nicht am Spendenmarkt aktiv sind.³⁹ Zudem ist ein Kodex nur dann ein sinnvolles Regelungsinstrument, wenn Gesetzgeber und Öffentlichkeit die in ihm enthaltenen Vorgaben nicht zwingend für erforderlich halten, sondern wirklich bereit sind, Abweichungen vom Regelwerk zu akzeptieren. Folgt man aber der Prämisse, dass die Foundation Governance verbessert werden muss und die Selbstregulierung der Betroffenen nicht ausreicht, impliziert dies die Notwendigkeit zwingender Regelungen.⁴⁰ Die Schaffung eines staatlichen Foundation Governance Kodex dürfte sich daher nicht als zielführend erweisen.

Nicht erfolgversprechend erscheint vor diesem Hintergrund auch das zuletzt im Hinblick auf die Corporate Governance in geschlossenen Gesellschaften diskutierte Konzept sogenannter Regelungsaufträge.⁴¹ Derartige Regelungsaufträge würden den Stifter lediglich verpflichten, zu bestimmten Fragen der Corporate Governance eine Bestimmung in der Satzung zu treffen. Obligatorisch wäre nur, dass eine Regelung getroffen wird, nicht aber deren Inhalt. Ob der einem solchen Konzept zugrunde liegende Vorwurf eines mangelnden Problembewusstseins der bei der Gründung Beteiligten für das Stiftungsrecht wirklich berechtigt ist, soll hier offen bleiben. Jedenfalls lässt sich das Konzept der Regelungsaufträge auf das Problem der Foundation Governance bereits deshalb nicht übertragen, da klar sein müsste, mit welchen konkreten Regelungen der Stifter dem Regelungsvorbehalt genügen kann und damit einen Rechtsanspruch auf Anerkennung der Stiftung hat. Ließe man dagegen jede Regelung genügen, dürften die praktischen Auswirkungen derartiger Regelungsaufträge gering sein.

IV. Mögliche Bereiche einer Regulierung

1. Organstruktur

Damit sollen nun konkrete Einzelfragen diskutiert werden. Gesetzliche Regelungen zur Verbesserung der Foundation Governance könnten zunächst bei der Organstruktur ansetzen. Bislang ist nach §§ 86, 26 BGB allein das Bestehen eines Vorstands zwingend. Die Stiftungssatzung kann zwar das Vorhandensein eines Kontrollorgans vorsehen; zwingend ist dies aber nicht.⁴² Vor dem Hintergrund der Diskussion über eine Verbesserung von Leitung und Kontrolle läge aber eine Regelung nahe, die die Bildung eines Kontrollorgans zur Pflicht erhebt.⁴³

Allerdings zeigt sich schon an dieser Stelle, dass pauschale Regelungen im Bereich der Foundation Governance schwierig sind. Ein derartiges Kontrollgremium ist bei größeren Stiftungen sinnvoll und stellt dort wohl auch die Regel dar. Für kleine Stiftungen könnte eine derartige Struktur hingegen bereits zu komplex sein.⁴⁴ Denkbar erscheint daher allein eine Regelung, die Stiftungen etwa ab einer bestimmten Größe zur Einrichtung eines Aufsichtsrats verpflichtet.⁴⁵

Im Übrigen bleibt zu berücksichtigen, dass mit der Pflicht zur Bildung eines Zweitorgans allein wenig gewonnen ist. Wie der Blick auf das Aktienrecht zeigt, bedarf es weiterer Regelungen, damit das Zweitorgan seine Kontrolltätigkeit effektiv ausüben kann. Zu regeln sind nicht nur die genauen Rechte des Kontrollorgans und die Pflichten des Leitungsgegenüber dem Kontrollorgan, sondern auch die Häufigkeit der Sitzungen des Kontrollorgans, die Zulässigkeit der Mitgliedschaft ehemaliger Vorstände im Kontrollorgan, die Höchstzahl der Mandate in Kontrollorganen in verschiedenen Stiftungen, die von einer Person wahrgenommen werden dürfen etc. Wollte der Gesetzgeber bestimmten Stiftungen die Bildung eines Kontrollorgans vorschreiben, müsste er also auch zu vielen weiteren Fragen Vorgaben treffen.⁴⁶

2. Persönliche Voraussetzungen und Inkompatibilität

Regelungsbedürftig könnten weiterhin die persönlichen Voraussetzungen für Organmitglieder bei Stiftungen sein. Dabei können von den betreffenden Personen sicherlich nicht besondere fachliche Qualifikationen

verlangt werden.⁴⁷ Derartige Regelungen kennt das Gesetz nicht einmal für den Vorstand einer Aktiengesellschaft, und im Hinblick auf den Aufsichtsrat enthält allein der Kodex in 5.4.1 die allgemeine Vorgabe einer ausreichenden Qualifikation der Aufsichtsratsmitglieder und sieht ferner in 5.3.2 konkret nur vor, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses über besondere Kenntnisse und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und internen Kontrollverfahren verfügen soll.

Nachzudenken ist jedoch über Inkompatibilitätsregeln, die vorsehen, dass eine bestimmte Person wegen drohender Interessenkonflikte nicht Organmitglied werden darf.⁴⁸ Sinnvoll ist dabei sicherlich eine Inkompatibilität zwischen Vorstand und Kontrollorgan, wie sie auch Art. 32 Abs. 2 des Vorschlags der Kommission für ein Statut der Europäischen Stiftung vorsieht;⁴⁹ denn niemand kann sich selbst kontrollieren.⁵⁰ Schwieriger ist dagegen die Frage zu beantworten, ob auch dem Stifter und den Destinatären die Beteiligung versagt werden soll.⁵¹ Vor dem Hintergrund der derzeitigen Rechtslage, die eine aktive Beteiligung des Stifters uneingeschränkt zulässt und etwa auch die Bildung eines speziellen Destinatärsausschusses erlaubt,⁵² erscheint ein derartiger Ansatz allerdings fernliegend. Zudem spricht gegen ihn, dass die aktive Mitwirkung von Stifter und Destinatären – wie sogleich zu behandeln sein wird – sogar einen Beitrag zur Foundation Governance leisten kann. Ein generelles Beteiligungsverbot für Stifter und Destinatäre ginge daher sicherlich zu weit.⁵³

Indes erscheint die Führung und Kontrolle einer Stiftung allein durch Personen, die ein erhebliches Eigeninteresse haben, gleichfalls problematisch. Schon aus dem Aktienrecht ist die Diskussion über die Notwendigkeit einer ausreichenden Anzahl unabhängiger Organmitglieder bekannt. Auch im Stiftungsrecht sieht der Vorschlag für das Statut einer Europäischen Stiftung in Art. 32 Abs. 1 vor, dass der Stifter und andere Vorstandsmitglieder, die untereinander oder zum Stifter in einer geschäftlichen, familiären oder sonstigen Beziehung stehen, die einen tatsächlichen oder möglichen Interessenkonflikt begründen könnte, der ihr Urteilsvermögen beeinflusst, nicht die Mehrheit des Vorstands bilden dürfen. Die Berechtigung solcher Ansätze sollte grundsätzlich außer

Zweifel stehen. Zumindest im Kontrollorgan ist eine ausreichende Anzahl unabhängiger Mitglieder im Hinblick auf eine effektive Überwachung sinnvoll. Ob dies derzeit gesetzlich normiert werden sollte, erscheint freilich zweifelhaft. Der Begriff der Unabhängigkeit ist schwer handhabbar, und so wird die Thematik im Aktienrecht denn auch bislang nicht vom Gesetzgeber geregelt, sondern es besteht mit 5.4.2 DCGK nur eine Kodex-Empfehlung. Im Übrigen stellt sich auch hier die Frage, ob eine solche Forderung für alle Arten von Stiftungen sinnvoll ist oder ob nicht z.B. für Familienstiftungen eine Ausnahme geboten wäre.

3. Stärkere Einflussmöglichkeiten für Destinatäre und Stifter

Als Pendant zur Stärkung der Aktionärskontrolle bei Publikumsgesellschaften kommt bei Stiftungen eine stärkere Einbindung des Stifters und der Destinatäre in Betracht. Diese ist nach geltendem Recht auch zulässig, aber wiederum nicht zwingend.⁵⁴ In der Sache erscheint es auch nicht sonderlich naheliegend, den Stifter zur fortdauernden Sorge für die von ihm errichtete Stiftung verpflichten zu wollen. Im Übrigen ist die Beteiligung des Stifters auch keineswegs unproblematisch, da für die Stiftung nicht sein aktueller Wille, sondern der Wille bei Errichtung der Stiftung maßgeblich sein muss.⁵⁵

Viel diskutiert wird daneben aber über stärkere Einflussmöglichkeiten für Destinatäre und sonstige Stiftungsinteressierte.⁵⁶ Bislang ist hier allein die Entscheidung des Stifters maßgeblich. Regelmäßig besteht ein Auskunftsanspruch nur dann, wenn den Destinatären auch ein klagbarer Anspruch auf Stiftungsleistungen zusteht.⁵⁷ Schon lange wird aber darüber diskutiert, ob Destinatäre nicht schon de lege lata ein durchsetzbares Recht auf gesetzes- und satzungsmäßiges Handeln der Stiftungsorgane haben, zumindest wenn die Stiftungsbehörde ein Einschreiten verweigert.⁵⁸ Mit einer Verankerung derartiger Ansätze im Gesetz wäre freilich eine deutliche Einschränkung der Stifterfreiheit verbunden, der damit auf ein Governance-Modell festgelegt würde. Im Übrigen bestände nicht nur die Schwierigkeit, den genauen Kreis der Berechtigten festzulegen. Vielmehr bleibt auch zu berücksichtigen, dass sich bei vielen Stiftungen ein

abgrenzbarer Kreis von Destinatären gar nicht bestimmen lässt.⁵⁹ Auch hier zeigt sich damit wieder die Problematik, Regelungen zu schaffen, die für alle Arten von Stiftungen geeignet sind. Zuletzt bleibt das in der bisherigen Diskussion noch recht wenig beachtete Problem, ob Destinatäre überhaupt in allen Fällen ihre Kontrollrechte wahrnehmen würden. Der rationalen Apathie der Aktionäre könnte nicht selten die Passivität der Destinatäre entsprechen. Vor diesem Hintergrund dürfte in einer zwingenden Normierung von Kontrollrechten der Destinatäre eine nicht zu rechtfertigende Einschränkung der Stifterfreiheit liegen.

Von der Frage von Kontrollrechten direkt gegen die Stiftung ist das Problem zu trennen, ob eine Stiftungsaufsichtsbeschwerde etwa der Destinatäre⁶⁰ oder gar außenstehender Dritter⁶¹ anzuerkennen ist. Mit der Frage eines derartigen Rechts auf Stiftungsaufsicht ist freilich der Bereich der zivilrechtlichen Regulierung verlassen, und es werden spezifisch verwaltungsrechtliche Fragen berührt: Angesprochen ist das weit über das Stiftungsrecht hinausgreifende grundlegende Problem, ob staatliche Aufsicht über private Organisationen auch dem Schutz individueller Interessen dient.⁶² Notwendig wäre es wohl insoweit jedenfalls, das Entstehen einer stiftungsrechtlichen Popularklage zu verhindern.

4. Pflichtenstandards und Haftung

Einen notwendigen Bestandteil einer effizienten Governance-Struktur bilden auch adäquate Pflichtenstandards und Haftungsnormen. Hinsichtlich der Pflichtenstandards gelten für die Leitungsorgane von Stiftungen wohl ähnliche Grundsätze wie für Vorstände von Aktiengesellschaften. Insbesondere wird auch im Stiftungsrecht zunehmend zwischen der Sorgfalts- und der Treuepflicht der Leitungsorgane unterschieden (duty of loyalty und duty of care).⁶³ Als problematisch könnte man im Hinblick auf die Diskussion über die Foundation Governance allerdings § 31a BGB ansehen, der die Haftung von ehrenamtlich tätigen Stiftungsorganen zwingend⁶⁴ auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Allerdings lässt sich ökonomisch ein optimales Maß an Haftung kaum bestimmen. Zudem bleibt zu berücksichtigen, dass es bei Stiftungen in der Regel ohnehin um

Treuepflichtverletzungen (Veruntreuung etc.) des Vorstands gehen wird, bei denen fast immer Vorsatz oder zumindest grobe Fahrlässigkeit zu bejahen sein dürfte. Soweit es um Sorgfaltspflichtverletzungen geht, dürfte eine Haftung zudem aufgrund der auch im Stiftungsrecht anwendbaren Business Judgement Rule⁶⁵ häufig von vornherein ausscheiden. Insgesamt erscheint die Regelung des § 31a BGB im Hinblick auf die Foundation Governance daher akzeptabel.

Problematischer könnte allerdings die Frage der Haftungsdurchsetzung sein. Soweit kein Kontrollorgan besteht, erscheint es keinesfalls gewährleistet, dass ein Vorstandsmitglied einen Schadensersatzanspruch der Stiftung gegen einen Kollegen geltend macht. Aber selbst bei Bestehen eines Kontrollorgans ist keineswegs gesichert, dass dieses Schadensersatzansprüche gegen den Vorstand geltend macht, wie die entsprechende Diskussion im Aktienrecht zeigt.⁶⁶ Hier ist daher mit § 148 AktG eine Regelung geschaffen worden, die es unter bestimmten Voraussetzungen den Aktionären erlaubt, die Schadensersatzansprüche der Gesellschaft geltend zu machen. Der Erfolg dieser Regelung scheint freilich begrenzt zu sein, wie die aktuelle Diskussion über eine Reform zeigt.⁶⁷ Auf das Stiftungsrecht ließe sich dieser Ansatz ohnehin nur modifiziert übertragen, indem unter bestimmten Voraussetzungen der Stifter oder die Destinatäre zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen Organmitglieder ermächtigt würden.⁶⁸ Hiergegen bestehen aber die gleichen Einwände, die generell gegen zwingende Kontrollrechte des Stifters oder der Destinatäre bestehen. Im Übrigen erscheint die Problematik aber ohnehin nicht so drängend wie im Aktienrecht, da bei Stiftungen jedenfalls vielfach die staatliche Aufsicht die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen veranlassen kann.

5. Organvergütung

a) Verbesserung der Foundation Governance durch leistungsabhängige Vergütungen?

Eines der Kernthemen im Bereich der Governance-Diskussion bildet seit jeher die Frage der Organvergütung. Dabei war lange Zeit die These populär, dass das Steuerungsproblem bei Publikumsgesellschaften durch

Vergütungsanreize gelöst werden könne; durch eine leistungsabhängige Vergütung könnten die Interessen von Vorständen und Anteilseigner in Einklang gebracht werden.⁶⁹ Angesichts explodierender Vorstandsgehälter ist diese Euphorie indes schon lange verflogen, und die Frage der Organvergütung wird stattdessen als eines der Hauptprobleme im Rahmen der Corporate Governance angesehen.⁷⁰

Auf Nonprofit-Organisationen wie Stiftungen lässt sich die These einer Vorstandssteuerung durch Vergütungsanreize schon deshalb nicht übertragen, da im dritten Sektor ehrenamtliche Tätigkeit weit verbreitet ist. Aber auch bei größeren Stiftungen mit hauptamtlich tätigen Geschäftsleitern bilden erfolgsabhängige Vergütungsmodelle, wie Studien zeigen, eher die Ausnahme.⁷¹ Dies liegt auch in der Natur der Sache. Geeignete Parameter für eine leistungsabhängige Vergütung sind nicht leicht zu finden. Bei Stiftungen, die die Renditen aus dem Stiftungsvermögen zur Verwirklichung des Stiftungszwecks einsetzen, könnte man zwar z.B. an die erzielten Erträge anknüpfen. Da die Möglichkeiten für einen ertragreichen Einsatz des Stiftungsvermögens aber durch das Gebot einer sicheren Anlage sowie möglicherweise durch Vorgaben des Stifters beschränkt werden, erscheint es fraglich, ob durch eine von den erzielten Erträgen abhängige Vergütung nennenswerte Anreize vermittelt werden könnten.

b) Vorstandsvergütungen als Problem der Foundation Governance

Praktisch dürfte sich damit auch im Stiftungsrecht die Debatte auf die Frage konzentrieren, auf welche Weise überhöhten Vorstandsvergütungen entgegengewirkt werden kann, selbst wenn diese Frage zumindest aus Sicht der Öffentlichkeit wohl bislang weit weniger brisant als im Aktienrecht ist. Dabei ist vor der Einführung starrer, wohlmöglich sogar zahlenmäßig bestimmter Vergütungsobergrenzen ebenso wie im Aktienrecht⁷² zu warnen. Ökonomisch lässt sich eine „richtige“ Höhe der Vorstandsvergütung nicht bestimmen. Denkbar wäre allein eine § 87 AktG entsprechende Regelung, nach dem die Vergütung in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds sowie zur Lage der Gesellschaft stehen muss und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen darf und der zudem eine Herabsetzung

der Vergütung vorsieht, wenn sich die Lage der Gesellschaft verschlechtert und eine Weitergewährung der ursprünglich vereinbarten Bezüge für die Gesellschaft unbillig wäre. Angesichts der Schwierigkeiten bei der Konkretisierung des Begriffs der „Angemessenheit“ hat freilich bislang kaum ein Gericht eine Vergütung als unangemessen verworfen, woran auch die Verschärfung der Vorschrift durch das VorstAG⁷³ kaum etwas ändern dürfte. Letztlich liegt der Wert des § 87 AktG wohl allein darin, dass er den Aufsichtsrat zu einer sorgfältigen Vorbereitung und Dokumentation seiner Vergütungsentscheidung anhält. Entsprechende Anforderungen ließen sich aber letztlich im Aktien- wie auch im Stiftungsrecht schon aus der allgemeinen Sorgfaltspflicht des Anstellungsorgans ableiten, weshalb jedenfalls eine entsprechende Regelung im Stiftungsrecht entbehrlich erscheint.

Nicht geboten erscheint auch eine Verpflichtung der Stiftung zur individuellen Offenlegung der Vorstandsgehälter, wie sie aus § 285 Nr. 1 Nr. 9a HGB für die Vorstände börsennotierter Aktiengesellschaften folgt. Auslöser dieser Regelung war das rasante Wachstum der Vorstandsgehälter bei deutschen Aktiengesellschaften, das freilich durch die Regelung nicht gebremst werden konnte.⁷⁴ Ins Stiftungsrecht ließe sich dieses Konzept überdies ohnehin nur umsetzen, wenn die Frage der Publizität von Stiftungen angegangen würde. Schließlich lässt sich die derzeit im Aktienrecht wieder aufgeflamnte Diskussion über eine verstärkte Beteiligung der Hauptversammlung an Vergütungsentscheidungen⁷⁵ mangels Anteilseigner von vornherein nicht auf das Stiftungsrecht übertragen.

c) Verbesserung der Foundation Governance durch einen Satzungsvorbehalt für Vergütungen?

Als Maßnahme zur Verbesserung der Foundation Governance könnte aber die Normierung eines Satzungsvorbehalts für Vorstandsvergütungen in § 27 Abs. 3 BGB n.F. mit Wirkung zum 1.1.2015 durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts⁷⁶ anzusehen sein.⁷⁷ Eine derartige Begrenzung wurde zwar nicht selten bereits für das geltende Vereinsrecht angenommen, da § 27 Abs. 3 BGB vorbehaltlich einer abweichenden Satzungsregelung für die Tätigkeit des Vereinsvorstands auf das

Auftragsrecht des BGB verweise, das ein unentgeltliches Handeln vorsehe.⁷⁸ Diese Auffassung erschien allerdings bei näherer Analyse des Gesetzeswortlauts und der Gesetzesmaterialien zweifelhaft.⁷⁹ Im Stiftungsrecht hielt das Schrifttum zudem eine ausdrückliche Regelung der Vergütungsfrage in der Satzung nicht für erforderlich, obwohl § 86 BGB ausdrücklich auf § 27 Abs. 3 BGB verweist;⁸⁰ nicht selten wurde sogar angenommen, dass das Anstellungsorgan nach pflichtgemäßem Ermessen über die Gewährung einer Vergütung entscheiden könne, wenn die Stiftungssatzung zur Frage der Vergütung schweige und auch eine Auslegung des Stiftungsgeschäfts zu keinem Ergebnis führe.⁸¹

Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz wird nun § 27 Abs. 3 BGB mit Wirkung zum 1.1.2015 ein weiterer Satz angefügt, nach dem die Mitglieder des Vorstands unentgeltlich tätig sind. Die Regelung stellt ausweislich der Gesetzesbegründung eine Reaktion auf die geschilderte Diskussion dar.⁸² Dabei geht der Gesetzgeber aber offensichtlich davon aus, dass mit der Neuregelung nur die bereits bisher geltende Rechtslage auch ausdrücklich im Gesetz bestätigt wird; denn durch § 27 Abs. 3 S. 2 BGB n.F. soll nur die grundsätzliche Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit „klargestellt werden“.⁸³ Zulässig ist die Zahlung von Vorstandsvergütungen allein dann, wenn die Vereinssatzung eine – nach § 40 BGB zulässige – Abweichung von § 27 Abs. 3 S. 2 BGB n.F. vorsieht und damit die Zahlung von Gehältern gestattet. Gleiches soll nach der Gesetzesbegründung auch für Stiftungen gelten, da § 86 BGB auf § 27 Abs. 3 BGB verweise.⁸⁴ Auch Stiftungsvorständen kann damit nur noch bei Bestehen einer entsprechenden Satzungsregelung eine Vergütung gewährt werden.

An dieser Neuregelung befremdet bereits die ihr zugrunde liegende Auffassung des Gesetzgebers, dass es sich lediglich um die ausdrückliche Festschreibung einer bereits vorher geltenden Rechtslage handele. Gegen diese Prämisse spricht nicht nur der Meinungsstand im Stiftungsrecht, sondern auch Art. 12 Abs. 4 des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, nach dem die Neuregelung erst zum 1.1.2015 in Kraft treten soll.⁸⁵ Damit soll ausweislich der Gesetzesbegründung Vereinen und Stiftungen, die ihren Vorständen eine Vergütung gewähren wollen, aber noch nicht über einen entsprechenden Satzungsvorbehalt verfügen, eine Übergangsfrist

eingräumt werden.⁸⁶ Eine solche erschiene aber nicht angezeigt, wenn es sich ohnehin um bereits geltendes Recht handelte.

Aber auch in der Sache vermag die Neuregelung nicht zu überzeugen. Bei gemeinnützigen Stiftungen ist ein Satzungsvorbehalt für Vergütungen schon aus steuerlichen Gründen erforderlich.⁸⁷ Die Neuregelung zwingt nun gut beratene Stiftungsgründer, die nicht dauerhaft eine Vergütung des Vorstands ausschließen wollen, auch in zivilrechtlicher Hinsicht dazu, die Möglichkeit einer Vergütung in der Satzung vorzusehen.⁸⁸ Praktisch dürfte damit für das Anstellungsorgan kein nennenswerter Zuwachs an Rechtssicherheit verbunden sein; denn auch wenn die Satzung generell die Gewährung von Vergütungen erlaubt, muss es weiterhin prüfen, ob eine Vergütung im konkreten Fall wirklich zwingend erforderlich ist oder ob sich der Stiftungszweck nicht sogar effizienter durch eine ehrenamtliche Verwaltung verwirklichen lässt. Zudem löst ein derartiger Satzungsvorbehalt nicht die viel problematischere Frage, in welcher Höhe eine Vergütung gewährt werden darf.

Umgekehrt kann ein Vergütungsverbot in der Satzung nicht unter allen Umständen gelten. Zulässig bliebe eine Änderung der Satzung, wenn wegen einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse wie etwa einem deutlich vergrößerten Stiftungsvermögen eine ehrenamtliche Verwaltung nicht mehr möglich wäre.⁸⁹ Allerdings dürften derartige Satzungsänderungen nicht selten wegen der erforderlichen Beteiligung der Stiftungsbehörden problematisch sein.

Im Ergebnis trifft die Neuregelung wohl insbesondere bereits bestehende Stiftungen, deren Satzungen noch keinen entsprechenden Vorbehalt enthalten. Eine nennenswerte Verbesserung der Foundation Governance ist dagegen nicht zu erkennen. Der neue § 27 Abs. 3 S. 2 BGB schließt damit letztlich an die aktienrechtliche Gesetzgebung der letzten Jahre zur Vorstandsvergütung an, mit der zwar dem – nur partiell rationalen – Regulierungsbedürfnis der Öffentlichkeit entsprochen wurde, die aber praktisch kaum zielführend war.

d) Fazit: kein Bedarf für eine Regelung der Vergütungsfrage

Damit zeigt sich, dass von Regulierungsmaßnahmen bei der

Vorstandsvergütung im Stiftungsrecht abgesehen werden sollte. Eine Zurückhaltung des Gesetzgebers in diesem Bereich scheint auch unproblematisch, da das Fehlen einer breiten öffentlichen Diskussion darauf hindeutet, dass die Frage im Stiftungsrecht weitaus weniger problematisch als im Aktienrecht ist, und ohnehin eine Kontrolle der Vergütungsentscheidungen durch die Stiftungsaufsicht und – bei gemeinnützigen Stiftungen – durch die Steuerbehörden erfolgt.

V. Zusammenfassung

Als Resultat der vorstehenden Überlegungen lässt sich festhalten, dass bei staatlichen Eingriffen im Bereich der Foundation Governance Zurückhaltung geboten ist. Dies folgt zum einen aus der Stifterfreiheit. Gegen ein gesetzgeberisches Handeln sprechen aber auch die unterschiedlichen Formen und Zielsetzungen von Stiftungen, die einheitliche Regelungen ausschließen. Die Situation unterscheidet sich insoweit nicht unerheblich von der Corporate-Governance-Diskussion im Aktienrecht, die einen wesentlich homogenen Kreis von Organisationen betrifft. Schon aus diesem Grund lassen sich auch die aus der aktienrechtlichen Diskussion bekannten Lösungen vielfach nicht ohne weiteres auf das Stiftungsrecht übertragen. Denkbar erscheinen von vornherein nur einzelne Regelungen wie etwa der Zwang zur Bildung eines Kontrollorgans für Stiftungen, deren Stiftungskapital eine bestimmte Schwelle überschreitet.

Letztlich muss eine derartige legislatorische Zurückhaltung bei der Foundation Governance aber auch keinen Mangel darstellen, wenn man berücksichtigt, dass die hektische Tätigkeit des Gesetzgebers im Aktienrecht sich nicht immer als unproblematisch erwiesen hat. Gefordert sind stattdessen die Stifter und deren Berater, die bei der Errichtung der Stiftung für den Einzelfall adäquate Organisationsregeln schaffen müssen,⁹⁰ sowie die Verbände, die die Beteiligten durch zweckmäßige Empfehlungen unterstützen können. Foundation Governance sollte daher vorläufig kein Thema für den Gesetzgeber sein, wohl aber für die Praxis.

VI. Summary

On the basis of discussion on Corporate Governance in stock corporation law, the question of a useful organisation of management and supervision (Foundation Governance) has also become increasingly important for foundations. Indeed, the control deficit of foundations is even more significant than that of corporations, because of a lack of monitoring by shareholders. In the light of this finding, the demand for legislative measures in this field is obvious. However, the regulation strategies known from the corporate law discussion are only partially transferable to foundation law. In addition, not only the founder's latitude, but also the different forms and objectives of foundations set limits on regulatory inventions. The situation differs significantly from the Corporate Governance discussion, which concerns a substantial homogeneous circle of organisations. Therefore, only individual regulations for certain types of foundations are possible from the very start. For instance the legislator could compel those foundations, whose foundation capital exceeds a certain limit, to maintain a supervisory board.

On the other hand, the law should not make binding legal requirements for the participation of the still alive founder or the beneficiaries. There is also no need for regulation with regard to the obligations and the liability of the internal bodies of the foundation as well as their remuneration; already the recently introduced requirement of a statutory provision for the management remuneration appears to be unnecessary so far, as the legal certainty will not be enhanced considerably. Overall, the Foundation Governance should be, temporarily, no issue for the legislator.

-
- 1 Zu dieser Definition nur von *Werder*, Ökonomische Grundfragen der Corporate Governance, in: *Hommelhoff/Hopt/von Werder* (Hrsg.), *Handbuch Corporate Governance*, 2. Aufl. 2009, S. 3, 4.
 - 2 Siehe zur Thematik etwa *Hopt/v. Hippel/Walz*, *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, und dort insbesondere die Beiträge von *Koss*, *Principal-Agent-Konflikte in Nonprofit-Organisationen*, S. 197 ff., *Schuhen*, *Kontrollprobleme in Nonprofit-Organisationen und Lösungsansätze - Überlegungen auf Basis der Theorie und Praxis der Nonprofit Governance*, S. 221 ff. und *Hopt*, *Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen*, S. 243 ff.; *Hopt/von Hippel* (Hrsg.), *Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations*, 2010; *Bachert*, *Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen*, 2006, und die Monographien von *v. Hippel*, *Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen*, 2007;

- Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006; *Lück*, Die Anwendbarkeit des Corporate Governance Kodex auf Stiftungen, 2008; *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001. Ferner *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, § 86, Rn. 44 f. und die Beiträge von *Kersting*, Die Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre, Non Profit Law Yearbook, 2006, S. 57 ff.; *Kohl*, Ein „Foundation Governance Kodex“ – ein Gebot der Zeit?, GS Walz (2007), S. 339 ff.; *Kreutz*, Verhaltenskodices als wesentliches Element von Corporate-Governance-Systemen in gemeinnützigen Körperschaften, ZRP 2007, 50 ff.; *Ott*, Kontrolle und Transparenz von Nonprofit-Organisationen, GS Walz (2007), S. 505 ff.; *Saenger/Veltmann*, Corporate Governance in Stiftungen, ZSt 2005, 67 ff.; *Steuber*, Corporate Governance bei Stiftungen – eine Frage der Kontrolle oder der Moral? DStR 2006, 1182 ff.; *Then*, Non-profit Corporate Governance in Europa – Regulierung oder Selbstregulierung, Non Profit Law Yearbook 2006, S. 123 ff.; *van Veen*, Corporate Governance for Non-Profit-Organizations, GS Walz (2007), S. 757 ff.; *Veltmann*, Corporate Governance und Stiftungen, in: Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 568 ff.; *Voigt de Oliveira/Wendt*, Corporate Governance und Compliance Management in Stiftungen, npoR 2012, 19 ff.; *Walz*, Lücken der Foundation Governance und ihre Ausfüllung, FS Ansay (2006), S. 497 ff.; *Wernicke*, Vorstandskontrolle in der Stiftung, ZEV 2003, 301 ff. Siehe schließlich die Studie von KPMG und der Universität Potsdam „Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen“, 2006.
- 3 *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 244; *Koschneider*, Corporate Governance Kodex für Stiftungen?!, ZSt 2008, 138 („empirisch belegten Defizite im Stiftungsmanagement“); *Steuber* (Fn. 2), S. 1182.
- 4 [http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News_und Wissen/Grundsaeetze Gute](http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News_und_Wissen/Grundsaeetze_Gute) Siehe ferner die Principles of Good Practice des European Foundation Centres, abrufbar unter http://www.efc.be/programmes_services/resources/Documents/EFCPrinciplesGoodF sowie den Corporate Governance Kodex für die Diakonie in Württemberg und den Diakonischen Corporate Governance Kodex, die sich beide nicht speziell auf Stiftungen beziehen.
- 5 Mitteilung der Kommission an den Rat, das europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Prävention und Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung durch bessere Koordinierung auf nationaler Ebene und größere Transparenz des gemeinnützigen Sektors v. 29.11.2005, KOM(2005) 620 endgültig. Vgl. in diesem Zusammenhang auch die von der Generaldirektion Inneres in Auftrag gegebene “Study on recent public and self-regulatory initiatives improving transparency and accountability of non-profit organisations in the European Union” aus dem Jahr 2009, abrufbar unter http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/doc_centre/terrorism/docs/initiatives_improving_transparency_accountability Zur Entwicklung siehe auch den Überblick bei *Then* (Fn. 2), S. 123, 122 ff.
- 6 BMJ (Hrsg.), Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19. Oktober 2001, S. 61 f.

- ⁷ So die ausdrückliche Zielsetzung des Gesetzes, siehe BT-Drs. 14/8277, 1.
- ⁸ *Hüttemann*, in diesem Band, S. 81 ff.
- ⁹ Für eine stärkere Rechnungslegung etwa *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 252 f.; *Koss* (Fn. 2), S. 197, 218; *Walz*, Rechnungslegung für Non-Profit-Organisationen, in: *Hopt/v. Hippel/Walz*, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 259 ff.; differenzierend etwa *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 45; *Ott*, GS *Walz* (Fn. 2), S. 505, 525; *Veltmann* (Fn. 2), Rn. 587 ff.
- ¹⁰ Grundlegend *Berle/Means*, The modern corporation and private property, 1932; *Jensen/Meckling*, Theory of the firm. Managerial behavior, agency costs, and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3 (1976), 305 ff.; siehe ferner nur den Überblick bei *Arnold*, Die Steuerung des Vorstandshandelns, 2007, S. 18 ff.
- ¹¹ Eingehend zu möglichen Konfliktfeldern *Arnold* (Fn. 10), S. 51 ff.
- ¹² *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 44; *Jakob* (Fn. 2), S. 95 f.; *Schwake*, Stiftungen Bürgerlichen Rechts, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 2009, § 79 Rn. 314: „rechtsformbedingtes Kontrolldefizit“.
- ¹³ *Jakob* (Fn. 2), S. 89 ff.
- ¹⁴ *Koss* (Fn. 2), S. 197, 205; *Kreutz* (Fn. 2), S. 52; *von Hippel* (Fn. 2), S. 54 f.; *Veltmann* (Fn. 2), Rn. 578.
- ¹⁵ *Wagner*, Die Rücklagenbildung als Teil einer ökonomischen Struktur gemeinnütziger Stiftungen, in: *Wagner/Walz* (Hrsg.), Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, S. 11, 45 f. Teilweise auch *Ott*, GS *Walz* (Fn. 2), S. 505, 513.
- ¹⁶ *Jakob* (Fn. 2), S. 207; *van Veen*, GS *Walz* (Fn. 2), S. 757, 759.
- ¹⁷ *Kersting* (Fn. 2), S. 57, 58.
- ¹⁸ *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 44; *Gollan*, Vorstandshaftung in der Stiftung, 2009, S. 127 ff.
- ¹⁹ *Koss* (Fn. 2), S. 197, 205.
- ²⁰ Siehe zu solchen Ansätzen nur *Blair*, Ownership and control, 1995, S. 202 ff.; *Cornell/Shapiro*, Corporate stakeholders and corporate finance, *Financial Management* 16 (Frühjahr 1987), 5 ff.; *Jones*, Instrumental stakeholder theory: a synthesis of ethics and economics, *Academy of Management Review* 20 (1995), 404 ff.; *Wentges*, Eine Stakeholder-orientierte Analyse der Berücksichtigung des Risikos im Rahmen des Shareholder-Value-Konzepts, *DBW* 60 (2000), 199 ff.
- ²¹ Vgl. zur Diskussion nur *von Hippel* (Fn. 2), S. 50.
- ²² Skeptisch auch schon *von Hippel* (Fn. 2), S. 52; *Ott*, GS *Walz* (Fn. 2), S. 505, 524.
- ²³ Siehe nur *Arnold* (Fn. 10), passim und *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 249.
- ²⁴ Dazu *Hart*, The market mechanism as an incentive scheme, *Bell Journal of Economics* 14 (1983), 366 ff.; *Hermalin*, The effects of competition on executive behaviour, *Rand Journal of Economics* 23 (1982), 350 ff.; *Scherer*, Industrial market structure and economic performance, 2. Aufl. 1980, S. 38.
- ²⁵ *Fama*, Agency theory and the theory of firm, *Journal of Political Economy* 21 (1980), 288 ff.; *Jensen/Meckling* (Fn. 10), S. 305, 328.
- ²⁶ Siehe nur *Manne*, Mergers and the market for corporate control, *Journal of political economy* 73 (1965), 110; *Easterbrook/Fischel*, The proper role of a target's

- management in responding to a tender offer, 94 Harvard Law Review (1981), 1161 ff. und aus dem deutschen Schrifttum *Adams*, Der Markt für Unternehmenskontrolle und sein Missbrauch, AG 1989, 333 ff.
- 27 *Gollan* (Fn. 18), S. 159; *von Hippel* (Fn. 2), S. 314; *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 252; *Jakob* (Fn. 2), S. 98; *Kohl*, GS Walz (Fn. 2), S. 339, 344; *Wernicke* (Fn. 2), S. 301, 302.
 - 28 Dazu *Gollan* (Fn. 18), S. 60 f.; *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 252; *von Hippel* (Fn. 2), S. 326.
 - 29 Siehe *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 252; *Jakob* (Fn. 2), S. 98.
 - 30 Siehe dazu *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 250 f.; *Schwake* (Fn. 12), § 79 Rn. 315 ff.; Gegen die Effizienz der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht etwa *Reuter*, Die Stiftung zwischen Verwaltungs- und Treuhandmodell, FS Hadding (2004), S. 231, 237 f.; *Wernicke* (Fn. 2), S. 301, 304.
 - 31 Siehe dazu nur *Seyfart*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, ZSt 2008, 145.
 - 32 Dazu schon *von Hippel* (Fn. 2), S. 209 ff.; *von Hippel/Walz*, Tax law as an instrument to strengthen governance, in: *Hopt/von Hippel* (Hrsg.), Comparative Corporate Governance of NonProfit-Organizations, 2010, S. 940, 946 ff.; Kritischer zur Effizienz dieses Kontrollmechanismus *Gollan* (Fn. 18), S. 166 f.
 - 33 *Walz*, Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor, JZ 2002, 268, 271 f.
 - 34 *Reuter*, in MüKo, BGB, 6. Aufl. 2012, Vor § 80 Rn. 43; *Hüttemann/Rawert*, Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, ZIP 2002, 2019, 2023.
 - 35 Der DCGK bzw. § 161 AktG sind auf Stiftungen auch nicht entsprechend anwendbar, siehe nur *Schwake* (Fn. 12), Rn. 337. Dies erwägend allerdings *Steuber* (Fn. 2), S. 1183 ff.
 - 36 Für einen solchen Kodex etwa *Kreutz* (Fn. 2), S. 53; *Saenger/Veltmann* (Fn. 2), S. 68, 73; *Steuber* (Fn. 2), S. 1182 ff. Vgl. auch *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 45.
 - 37 Teilweise abweichend *Saenger/Veltmann* (Fn. 2), S. 68, 73, die auch eine Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht oder entsprechende Verbände für möglich halten.
 - 38 Siehe dazu bereits die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zu § 161a AktG, BT-Drs. 14/8769, S. 21, nach denen es dem Kapitalmarkt überlassen bleiben soll, Abweichungen vom Kodex zu bewerten.
 - 39 *Kohl*, GS Walz (Fn. 2), S. 339, 349.
 - 40 Vgl. auch *Hopt*, The board of nonprofit organizations: some corporate governance thoughts from Europe, in: *Hopt/von Hippel* (Hrsg.), Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations, 2010, S. 531, 541 f., der entsprechende Kodices als Vorstufe zu einer gesetzlichen Regulierung versteht.
 - 41 *Weller*, Corporate Governance in geschlossenen Gesellschaften: Status quo und Anforderungen, ZGR 2012, 386, 400. Zur Technik derartiger obligatorischer Regelungsaufträge siehe auch die Diskussion über die Societas Privata Europaea (SPE), dazu nur *Hommelhoff/Teichmann*, Auf dem Weg zur Europäischen Privatgesellschaft (SPE), DStR 2008, 925, 930.

- 12 *Schwake* (Fn. 12), § 79 Rn. 328. Zur Zweckmäßigkeit entsprechender Satzungsgestaltungen nur *Burgard*, *Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht*, 2006, S. 267; *Schwintek* (Fn. 2), S. 367 f.
- 13 Siehe dazu schon *Muscheler*, Plädoyer für ein staatsfreies Stiftungsrecht, ZRP 2000, 390, 393; für bestimmte Stiftungen auch *Jakob* (Fn. 2), S. 510.
- 14 Ähnlich auch schon *Schwintek* (Fn. 2), S. 384
- 15 Für eine differenzierende Regelung auch *Jakob* (Fn. 2), S. 510.
- 16 Vgl. zum Regelungsbedarf *Hopt* (Fn. 40), S. 531, 548 ff.; ferner *Veltmann* (Fn. 2), Rn. 597 f.
- 17 Zur Sinnhaftigkeit entsprechender Vorgaben des Stifters schon *Burgard* (Fn. 42), S. 267 f. und *Schwintek* (Fn. 2), S. 353 ff.
- 18 Zu entsprechenden Satzungsregelungen schon *Schwintek* (Fn. 2), S. 356 f.
- 19 Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE), COM (2012) 35 final, v. 8.2.2012; siehe dazu auch *Weitemeyer*, Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012, 1001, 1005.
- 20 Dazu nur *Jakob* (Fn. 2), S. 488, 515; *Schwake* (Fn. 12), § 79 Rn. 330; *Wernicke* (Fn. 2), S. 301, 303.
- 21 Ansätze etwa *Jakob* (Fn. 2), S. 515 ff.
- 22 *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 85 Rn. 29; *Schwake* (Fn. 12), § 79 Rn. 321.
- 23 Zurückhaltend auch *Hopt* (Fn. 40), S. 531, 547 f.
- 24 Zu den Möglichkeiten und Grenzen siehe nur *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 85 Rn. 28 ff.; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 85, Rn. 31, 34 ff. Weitergehend für gesetzliche Kontrollrechte des Stifters und der Destinatäre bereits de lege lata *Kersting* (Fn. 2), S. 57, 67 ff.
- 25 Skeptisch gegenüber einer Stärkung der Stifterrechte auch *Jakob* (Fn. 2), S. 511.
- 26 Für eine Stärkung der Auskunftsrechte der Destinatäre zumindest *Jakob* (Fn. 2), S. 514.
- 27 BGH, Urt. v. 7. 10. 2009, Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234; *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 85 Rn. 35; *Jakob* (Fn. 2), S. 184.
- 28 Siehe dazu *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 85 Rn. 24 f. (generell auf Stiftungsinteressierte bezogen); *Schwintek* (Fn. 2), S. 300 ff. Ohne den Vorbehalt einer Untätigkeit der Stiftungsbehörde sogar *Kersting* (Fn. 2), S. 57, 68 f. und *Wernicke* (Fn. 2), S. 301, 305, der eine Kontrollbefugnis bereits aus dem Stiftungszweck ableiten will. Skeptisch *Jakob* (Fn. 2), S. 345 ff.
- 29 Vgl. schon *Jakob* (Fn. 2), S. 513 f.; *Schwintek* (Fn. 2), S. 393.
- 30 Dagegen OVG Lüneburg, Urt. v. 18.9.1984 - 10 A 102/82, NJW 1985, 1572; bestätigt durch BVerwG, Beschl. v. 10.05.1985 - 7 B 211/84, NJW 1985, 2964; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 85, Rn. 42, die eine derartige Möglichkeit aber de lege ferenda in Betracht ziehen; de lege ferenda auch *Jakob* (Fn. 2), S. 499 ff.; *Schwintek* (Fn. 2), S. 393 f.
- 31 Für die ablehnende h.M. siehe nur OVG Münster, Urt. v. 28.02.1992, 15 A 2130/90, 15 A 2131/90, 15 A 2132/90 NWVwBl 1992, 360. Für ein Klagerecht Stiftungsinteressierter bei Untätigkeit der Behörde dagegen *Reuter*, in: MüKo, BGB

- (Fn. 34), § 85 Rn. 24. De lege ferenda eine Popularklage erwägend *Kersting* (Fn. 2), S. 57, 70.
- 32 Siehe allgemein zum Drittschutz durch staatliche Aufsicht – etwa auch im Bankensektor – nur *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 18. Aufl. 2011, § 26 Rn. 22.
- 33 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 22; *Hopt* (Fn. 2), S. 243, 254; *Veltmann* (Fn. 2), Rn. 596.
- 34 Siehe dazu nur *Arnold*, Die Organhaftung in Verein und Stiftung (unter besonderer Berücksichtigung des neuen § 31a BGB), Non Profit Law Yearbook 2009, S. 90, 107 f.; a.A. *Burgard*, Das Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, ZIP 2010, 358, 364.
- 35 *Arnold* (Fn. 64), S. 90, 95; *Hüttemann/Herzog*, Organhaftung bei Non Profit Organisationen, Non Profit Law Yearbook 2006, S. 33, 37 ff.; *Kiethe*, Die Haftung des Stiftungsvorstands, NZG 2007, 810, 811 f.; *R. Werner*, Die Haftung des Stiftungsvorstands, ZEV 2009, 366, 368. Differenzierend *Gollan* (Fn. 18), S. 127 ff.; *von Hippel* (Fn. 2), S. 84 ff.
- 36 Vgl. zu der Problematik auch schon *Burgard*, Der Aufsichtsrat bei Verein und Stiftung, GS Walz (2007), S. 73, 90.
- 37 Siehe nur die Diskussion bei *Habersack*, Staatliche und halbstaatliche Eingriffe in die Unternehmensführung, Gutachten E zum 69. Deutschen Juristentag, 2012, S. 91 ff.; *J. Vetter*, Reformbedarf bei der Aktionärsklage nach § 148 AktG?, FS Hoffmann-Becking (2013), S. 1317 ff.
- 38 Vgl. *Burgard* (Fn. 66), S. 71, 91, der zumindest einem mit Destinatären besetzten Organ die Durchsetzung der Schadensersatzansprüche der Stiftung erlauben will.
- 39 Grundlegend etwa *Jensen/Murphy*, Performance pay and top-management incentives, Journal of Political Economy 98 (1990), 225 ff.; *Rappaport*, How to design value-contributing executive incentives, Journal of Business Strategy 4, Vol. 2 (1983), 49 ff.
- 70 Besonders prägnant dazu aus US-amerikanischer Sicht *Bebchuk/Fried*, Pay without performance, 2003.
- 71 Siehe dazu *Sandberg/Mecking*, Vergütungssysteme in Stiftungen: Personen-, funktions- oder leistungsorientiert?, ZSt 2008, 139, 141 f.; *Brandl/Güttel/Konlechner/Beisheim/Eckardstein/Elšik*, Entwicklungsdynamik von Vergütungssystemen in Nonprofit-Organisationen, ZfP 20 (2006), 356, 368. Skeptisch gegenüber der Übertragung des Modells von Vergütungsanreizen auch *Veltmann* (Fn. 2), Rn. 596.
- 72 Siehe nur *Arnold* (Fn. 10), S. 146. Ablehnend auch der 69. DJT 2012, Abteilung Wirtschaftsrecht, Beschluss II.16 a.
- 73 Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung vom 31. 7. 2009, BGBl. I 2009, 2509.
- 74 Zu entsprechenden Erfahrungen in den USA schon *Thüsing*, Die Angemessenheit von Vorstandsvergütungen - mögliche Handlungsoptionen zur Sicherstellung, DB 2003, 1612, 1613 f.
- 75 Siehe dazu nur § 120 Abs. 4 AktG und 69. DJT 2012, Abteilung Wirtschaftsrecht

Beschlüsse II.16 c und d.

- ⁷⁶ Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 556; zum verzögerten Inkrafttreten der Änderung siehe Art. 12 Abs. 4 des Gesetzes.
- ⁷⁷ Dahingehend schon *Hüttemann*, Vorwort zu npoR Heft 2/2012, S. I.
- ⁷⁸ *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, 72. Aufl. 2013, § 27 Rn. 5; *Otto*, in: jurisPK-BGB, 6. Aufl. 2012, Stand 8.4.2013, § 27 Rn. 39; *Hüffer* WuB II L § 27 BGB 1.88; *Hüttemann*, Ehrenamt, Organvergütung und Gemeinnützigkeit, DB 2009, 1205, 1207. Das Urteil des BGH vom 14.12.1987 - II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745 ff. ist für die Frage entgegen verbreiteter Auffassung unergiebig, da hier bereits die Satzung ehrenamtliches Handeln vorschrieb; unklar BGH, Beschluss vom 3.12.2007 - II ZR 22/07, WM 2008, 736.
- ⁷⁹ *Arnold*, Satzungsvorbehalt für die Vorstandsvergütung bei Vereinen und Stiftungen?, FS Reuter, (2010), S. 3, 7 ff.; dem folgend *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 27 Rn. 41; *H. P. Westermann*, in: Erman, 13. Aufl. 2011, § 27 Rn. 6.
- ³⁰ *Schwintek* (Fn. 2), S. 375; *Hüttemann* (Fn. 78), S. 1205, 1207.
- ³¹ *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 86 Rn. 6; *Lüke*, Notwendige und fakultative Organe, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrecht, Bd. 5, 3. Auflage 2009, § 92 Rn. 41; *Hüttemann* (Fn. 78), S. 1205, 1207; *Lunk/Rawert*, Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91, 92.
- ³² Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 17/11316, S. 16.
- ³³ So die ausdrückliche Formulierung in BT-Drs. 17/11316, S. 16.
- ³⁴ BT-Drucks. 17/11316, S. 16.
- ³⁵ Auf diesen Widerspruch weisen bereits jurisPK-BGB/*Otto* (Fn. 78), § 27 Rn. 39.2 und *Hüttemann*, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774, 779 hin.
- ³⁶ Siehe dazu die Ausführungen sowohl in der Begründung des Gesetzesentwurfs, BT-Drs. 17/11316, S. 18, als auch in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses, der die ursprünglich für das Inkrafttreten vorgesehene Frist von sechs Monaten ab Verkündung des Gesetzes auf praktisch 21 Monate verlängerte, BT-Drs. 17/12123, S. 23.
- ³⁷ Vgl. AEAO Rn. 23 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.
- ³⁸ Die Zulässigkeit derartiger Vorratsklauseln zur Vergütung ist bislang nicht in Zweifel gezogen worden und auch der Gesetzgeber dürfte von ihrer Zulässigkeit ausgehen, da in der Gesetzesbegründung ausdrücklich davon gesprochen wird, dass Vereine bzw. Stiftungen in ihren Satzungen die „Möglichkeit“ der Vergütung für Vorstandsmitglieder vorsehen könnten, BT-Drs. 17/11316, S. 16.
- ³⁹ Zu den Voraussetzungen einer Änderung der Stiftungssatzung siehe nur *Reuter*, in: MüKo, BGB (Fn. 34), § 85 Rn. 7 f. und *von Hippel*, Sonstige Satzungsänderungen, in: *Hüttemann/Richter/ Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, S. 691 ff.
- ³⁰ Zu diesem Gestaltungsauftrag schon *Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), § 86 Rn. 45; *Jakob* (Fn. 2), S. 474 f.; *Kohl*, GS Walz (Fn. 2), S. 339, 350.

Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?

RAINER HÜTTEMANN

- I. Einführung
- II. Reformdebatte und Reformunwilligkeit
- III. Stiftungsregister
 - 1. Problemstellung
 - 2. Zur Rechtfertigung eines Stiftungsregisters mit negativer Publizität
 - 3. Inhaltliche Ausgestaltung und Gesetzgebungskompetenz
- IV. Rechnungslegung
 - 1. Problemstellung
 - 2. Gründe für erweiterte Rechnungslegungspflichten
 - 3. Zur inhaltlichen Ausgestaltung – Brauchen wir ein Bilanzrecht für Stiftungen?
 - 4. Prüfungspflicht
 - 5. Umsetzungsfragen
- V. Jahresabschlusspublizität und alternative Ansätze für mehr Transparenz
 - 1. Problemstellung
 - 2. Gründe für und gegen Publizität
 - 3. Zur Rechnungslegungspublizität von Stiftungen
 - 4. Rechtsformunabhängige „sektorale“ Publizität von steuerbegünstigten bzw. spendenbegünstigten Körperschaften
- VI. Schlussbemerkung
- VII. Summary

I. Einführung

Die Themen Stiftungsregister, Rechnungslegung und Rechnungslegungspublizität stehen bekanntlich auf der „Verlustliste“ der Stiftungsrechtsmodernisierung.¹ Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht² sah in keinem dieser drei Bereiche einen grundsätzlichen gesetzgeberischen Änderungsbedarf im BGB, sondern hat lediglich auf Länderebene die Einführung von Stiftungsverzeichnissen ohne Publizitätswirkungen und ergänzende Regelungen zur Erteilung von sogenannten Vertretungsbescheinigungen empfohlen. Die Bundesländer haben – dieser Empfehlung folgend – entsprechende Regelungen erlassen und damit eine Art „Basispublizität“ geschaffen.³ Heute ist es jedermann möglich, sich in einem Bundesland über Name, Zweck, Sitz und Anschrift der dort beaufsichtigten rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts zu informieren. Wenn aber Geschäftspartner rechtsverbindlich wissen wollen, wer berechtigt ist, eine Stiftung z.B. bei einem Grundstückskauf wirksam zu vertreten, dann versagt das Stiftungsverzeichnis und es bleibt den Beteiligten nur der umständliche Weg über die sogenannte „Vertretungsbescheinigung“, deren Ausstellung zwar in vielen Stiftungsgesetzen geregelt ist, deren rechtliche Einordnung und zivilrechtliche Konsequenzen bis heute aber umstritten geblieben sind.⁴

Noch weniger – nämlich praktisch nichts – ist durch die Stiftungsrechtsmodernisierung im Bereich der Rechnungslegung und der Publizität von Stiftungen geschehen.⁵ Konkret heißt das: Selbst der Vorstand einer Stiftung mit einem Stiftungsvermögen von über 100 Mio. Euro (und jährlichen Kapitalerträgen von einigen Millionen Euro) ist nicht zur Aufstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet, sondern kann sich nach BGB und den Landesstiftungsgesetzen auf eine schlichte „Jahresrechnung“ (d.h. eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben) sowie eine „Vermögensübersicht“ beschränken. Und wenn die im Rahmen der Stiftungsaufsicht erlangten Informationen – wie z.B. in Nordrhein-Westfalen – nicht in den Anwendungsbereich der Informationsfreiheitsgesetze der Länder fallen,⁶ hat die Öffentlichkeit keine Möglichkeit, einen Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse

dieser Stiftung zu erhalten, sofern die Stiftung ihre Jahresrechnung nicht freiwillig – z.B. in einem Geschäftsbericht oder im Internet – zugänglich macht. Dies gilt auch dann, wenn eine Stiftung wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke steuerliche Privilegien erfährt. Den Finanzämtern ist es sogar auf Grund des Steuergeheimnisses untersagt, interessierten Dritten – z.B. potentiellen Zustiftern oder Spendern – Auskünfte über die Steuerbegünstigung einer Stiftung zu erteilen.⁷

II. Reformdebatte und Reformunwilligkeit

Nun ist es nicht so, dass der gegenwärtige Rechtszustand allgemein als „die beste aller möglichen Welten“ angesehen wird. Forderungen nach mehr Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen sind so alt wie die Stiftungsrechtsreformdebatte selbst.⁸ Schon in den Verhandlungen des 44. DJT – also vor genau 50 Jahren – ist über den Bedarf für ein Stiftungsregister und schärfere Rechnungslegungsvorschriften gestritten worden⁹ und dieses Thema zieht sich wie ein roter Faden durch die Arbeiten der Studienkommission des DJT,¹⁰ der interministeriellen Arbeitsgruppe zum Stiftungsrecht¹¹ und der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht.¹² Der „Frontverlauf“ in dieser Kontroverse zwischen Wissenschaft und Praxis hat sich über die Jahrzehnte indes kaum verändert: Auf der einen Seite stehen die Vertreter der Wissenschaft, die bei deutschen Stiftungen (und Vereinen) – verglichen mit der Rechtslage bei Kapitalgesellschaften und nicht zuletzt auch im Vergleich zu ausländischen Rechtsordnungen – ein erhebliches Publizitätsdefizit ausmachen.¹³ Sie sehen in einer verstärkten Transparenz ein wichtiges Instrument der „*Foundation Governance*“ und zugleich eine vertrauensbildende Maßnahme gegenüber der interessierten Öffentlichkeit und Politik.¹⁴ Auf der anderen Seite stehen die Vertreter der Stiftungspraxis, die sich seit 50 Jahren (erfolgreich) gegen verpflichtende Regelungen wehren. Sie sehen – mangels gravierender Missstände im Stiftungswesen – keinen wirklichen gesetzgeberischen Handlungsbedarf und befürchten, dass Publizitätsvorschriften sogar potentielle Stifter von ihrer guten Tat abschrecken könnten.¹⁵ Andere plädieren mit Blick auf die große Vielfalt von Stiftungen für bloße Empfehlungen oder Richtlinien, zumal der Gesichtspunkt der Vereinheitlichung und Vergleichbarkeit der

Rechnungslegung mangels „Marktauftritts“ nicht so bedeutsam sei.¹⁶

In der Tat fällt es angesichts der überaus positiven Entwicklung, die das deutsche Stiftungswesen in den Jahren seit der Modernisierung des Stiftungsrechts und der steuerlichen Privilegierung von Stiftungen genommen hat, nicht ganz einfach, einen akuten und drängenden stiftungsrechtlichen Handlungsbedarf auszumachen. Auch eine aktuelle Studie des Heidelberger CSI¹⁷ kommt zu dem Schluss, dass „die aktuelle Accountability- und Transparenzlage im Dritten Sektor nicht nachweisbar als problematisch angesehen werden kann.“ Die Autoren versuchen auch zu erklären, warum der Hinweis auf die ungleich schärferen Transparenzpflichten in den USA und Großbritannien beim deutschen Gesetzgeber auf taube Ohren gestoßen ist:

„Es bleibt festzuhalten, dass der deutsche Dritte Sektor einer anderen Steuerungslogik unterliegt als sie beispielsweise in den USA oder in Großbritannien vorherrscht. Accountability- und Transparenz-Mechanismen in Deutschland folgen vornehmlich einer staatlichen und somit behördlichen Logik und weniger der einer fragenden zivilgesellschaftlichen Öffentlichkeit. Die Übertragung der US-amerikanischen Debatte auf den Deutschen Sektor ist daher nicht ohne weiteres möglich und auch nicht nötig.“

Die Tatsache, dass es gegenwärtig keine Hinweise auf grundsätzliche Fehlentwicklungen im deutschen Stiftungswesen gibt, ist aber ebenso wie die zutreffende Beobachtung, dass der Dritte Sektor in Deutschland und den USA einer „unterschiedlichen Steuerungslogik unterliegt“, noch kein Grund, die Transparenzdebatte für beendet zu erklären. Deshalb wird im Weiteren der Frage nachgegangen, ob und in welchen Bereichen ein konkreter gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Dazu sollen drei Problemfelder gesondert betrachtet werden:¹⁸ Die Einführung eines Stiftungsregisters mit öffentlichem Glauben, die Verpflichtung von Stiftungen zur Aufstellung von Jahresabschlüssen nach HGB-Grundsätzen oder stiftungsspezifischen Rechnungslegungsgrundsätzen sowie die Begründung von Publizitätspflichten für den Dritten Sektor.

III. Stiftungsregister

1. Problemstellung

Was die Frage eines Stiftungsregisters anbetrifft, soll die grundsätzliche Entscheidung für ein Konzessionssystem an dieser Stelle nicht in Frage gestellt werden. Auch wenn es sicherlich gute Gründe gibt, diese Grundsatzfrage lang- oder mittelfristig noch einmal zu diskutieren,¹⁹ gehen die weiteren Überlegungen von der *lex lata* aus. Die Einführung eines Stiftungsregisters wäre somit – anders als z.B. im Kapitalgesellschafts- und Vereinsrecht – kein Element eines „Gründungssystems“, sondern lediglich ein zusätzliches selbständiges Publizitätselement in einem Konzessionssystem.²⁰ Ferner ist zu berücksichtigen, dass es heute bereits in allen Bundesländern öffentlich zugängliche Stiftungsverzeichnisse gibt, in denen sich der Rechtsverkehr zumindest über die wesentlichen „Identitätsmerkmale“ von rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts (also Name, Sitz, Zweck und Anschrift) informieren kann.²¹ Allerdings – und dies ist der entscheidende Punkt – kann der Rechtsverkehr auf die Eintragungen nicht vertrauen, weil die Stiftungsverzeichnisse – wie ihr Name („Verzeichnis“) bereits andeutet – kein öffentliches Register mit Publizitätswirkungen sind. Hier setzt der Vorschlag zur Schaffung eines Stiftungsregisters an.

2. Zur Rechtfertigung eines Stiftungsregisters mit negativer Publizität

Der Vorschlag eines Stiftungsregisters zielt auf die Beseitigung einer „Publizitätslücke“ im Stiftungsrecht, die sofort erkennbar wird, wenn man die Rechtslage im Stiftungsrecht mit der *lex lata* im Vereinsrecht vergleicht.²² Das Vereinsregister kennt zwar – anders als das Handels- und das Genossenschaftsregister (vgl. § 15 HGB, § 29 GenG) – keine positive Publizität. Der Rechtsverkehr genießt aber hinsichtlich der Vertretungsbefugnisse des Vorstands nach §§ 68, 70 BGB insoweit Vertrauensschutz, als Änderungen des Vorstands Dritten nur entgegengehalten werden können, wenn sie zur Zeit der Vornahme des Rechtsgeschäfts im Vereinsregister eingetragen oder dem Dritten bekannt sind. Im Stiftungsrecht fehlt eine vergleichbare Regelung und diese Lücke lässt sich – wie insbesondere Rawert dargelegt hat²³ – mit der „Krücke“

der Vertretungsbescheinigung (auch über eine analoge Anwendung der §§ 171, 172 BGB)²⁴ nicht wirklich schließen.

Die schlichte Frage lautet daher: Ist der Rechtsverkehr in Hinsicht auf Stiftungen weniger schützenswert als in Bezug auf Vereine? Wenn es dazu im Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe²⁵ etwa heißt, Erhebungen der Arbeitsgruppe hätten gezeigt, „dass nur ein kleiner Teil der Stiftungen wirtschaftlich in nennenswertem Umfang tätig ist“, dann ist dies ein schwaches Argument, denn Ähnliches dürfte wohl auch für den Vereinsbereich gelten, wo der Gesetzgeber gleichwohl unzählige „Kleinstvereine“ anhält, jede Änderung des Vorstands in der gehörigen Form anzumelden, obwohl diese Vereine ebenfalls nur in sehr geringem Umfang am Rechtsverkehr teilnehmen. Vor diesem Hintergrund ist auch der pauschale Hinweis von Vertretern der Länder auf die hohen Kosten eines öffentlichen Registers zu relativieren, zumal ein ständig aktualisiertes Register die einzelfallbezogene behördliche Ausstellung von Vertretungsbescheinigungen obsolet machen würde. Es gibt sogar gute Gründe für die Annahme, dass die Einführung eines Stiftungsregisters die Aufsichtsbehörden entlasten würde, weil es dann wegen der Publizitätswirkungen im Interesse der Stiftungen – und wegen möglicher Haftungsrisiken auch im Interesse der Stiftungsorgane – liegen würde, die Registereintragungen „à jour“ zu halten. Ferner sollte man ehrlicherweise einräumen, dass sich die (staatlichen) Mehrkosten eines Registers kaum seriös gegen den (privaten) Mehrwert an Rechtssicherheit abwägen lassen. Im Ergebnis muss daher die rechtssystematische Überlegung den Ausschlag geben, dass es keinen überzeugenden Grund gibt, beim Schutz des Rechtsverkehrs vor Vertretungsmängeln zwischen Vereinen und Stiftungen zu unterscheiden.²⁶ Insoweit ist die gegenwärtige Rechtslage lediglich historisch zu erklären, aber in der Sache schlicht inkonsequent und daher – ungeachtet aller durch die Stiftungsrechtsreform 2002 erzielten Fortschritte – reformbedürftig.

3. Inhaltliche Ausgestaltung und Gesetzgebungskompetenz

Was die inhaltliche Ausgestaltung eines Stiftungsregisters anbetrifft, liegt

eine Orientierung am Vereinsrecht wesentlich näher als eine Angleichung an das Handels- oder Genossenschaftsregister.²⁷ Dies ergibt sich vor allem aus zwei Überlegungen: Zum einen spricht für eine Angleichung von Stiftungs- und Vereinsrecht der Gedanke einer „sektoralen“ Gleichbehandlung, weil Vereine und Stiftungen die im Dritten Sektor am häufigsten verwendeten Rechtsformen darstellen und zur Verfolgung ähnlicher – nämlich vorrangig ideeller – Zwecke eingesetzt werden. Zum anderen ist die handelsrechtliche Publizität nach § 15 HGB als „Unternehmenspublizität“ nicht nur europarechtlich vorgeprägt, sondern knüpft mit dem Kaufmannsbegriff auch an eine besondere Form der „Marktteilnahme“ an, die bei Stiftungen und Vereinen (vgl. auch §§ 21, 22 BGB) nur im Ausnahmefall erfüllt sein dürfte. In diesem Zusammenhang ist auch daran zu erinnern, dass das Statut für eine Europäische Stiftung (FE)²⁸ interessanterweise für die Registerpublizität nicht auf die gesellschaftsrechtlichen EU-Regelungen verweist, sondern eigenständige Regelungen (vgl. Art. 4, 22 ff. FE-Statut) enthält, was der hier vertretenen Unterscheidung entspricht.

Geht man aus den vorstehenden Gründen also davon aus, dass eine den §§ 68, 70 BGB entsprechende Publizität für Stiftungen notwendig, aber auch hinreichend erscheint, dann bleibt die Frage nach der konkreten Umsetzung dieses Vorschlags. Hier liegt das eigentliche Sachproblem und die Schwierigkeiten beginnen mit der Frage, ob eine Regelung auf bundes- oder landesgesetzlicher Ebene erfolgen sollte. Dies ist weniger eine inhaltliche Frage, sondern vor allem ein Problem der Gesetzgebungszuständigkeit im Stiftungsrecht, die auch zehn Jahre nach der Modernisierung des Stiftungsrechts nicht abschließend geklärt ist.²⁹ Wenn man – wie eingangs unterstellt – am Konzessionssystem nach §§ 80, 81 BGB festhält, wäre ein Stiftungsregister kein natürliches Element des „Gründungssystems“ und würde daher nicht ohne weiteres in die Zuständigkeit des Bundes fallen.³⁰ Dies dürfte auch der Grund gewesen sein, weshalb die Bund-Länder-Arbeitsgruppe eine Einführung von Stiftungsverzeichnissen auf landesrechtlicher Ebene vorgeschlagen hatte, auch wenn Stiftungsverzeichnisse nicht ohne weiteres dem Bereich der Stiftungsaufsicht zugerechnet werden können, für die die Länder unstreitig ausschließlich gesetzgebungsbefugt sind.

Nachdem aber in allen Bundesländern Stiftungsverzeichnisse existieren, könnte ein denkbarer Ausweg darin bestehen, diese Verzeichnisse durch parallele Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen zu Stiftungsregistern mit einer negativen Publizität entsprechend §§ 68, 70 BGB auszubauen. Alternativ wäre auch denkbar, lediglich die Publizitätswirkung der landesrechtlichen Verzeichnisse bundesgesetzlich durch eine Verweisung auf die §§ 68 ff. BGB in § 86 BGB zu regeln. Dieser Regelungsansatz erscheint kompetenzrechtlich deshalb zulässig, weil man die Publizität der Vertretungsverhältnisse entsprechend §§ 68 ff. BGB auch als Teil des stiftungsrechtlichen Organisationsrechts verstehen kann, für das der Bund – wie die §§ 85 ff. BGB zeigen – die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis besitzt. Auch bei diesem Ansatz müssten die Bundesländer jedoch „mitspielen“ und – soweit noch nicht geschehen – ihre Stiftungsverzeichnisse um entsprechende Angaben zum Vorstand und dessen Vertretungsberechtigung (einschließlich der Pflicht zur Änderungsmitteilung) ergänzen, damit der Bund diesen Verzeichnissen die Wirkung eines öffentlichen Registers verleihen könnte. Am Ende der Überlegungen steht somit die ernüchternde Feststellung, dass sich die Chancen für die Einführung eines Stiftungsregisters mit einer den §§ 68 ff. BGB vergleichbaren Publizitätswirkung nach Einführung von Stiftungsverzeichnissen eher verschlechtert haben. Es bedürfte also eines gemeinsamen Kraftaktes von Bund und Ländern, damit eine befriedigende Lösung trotz der gespaltenen Gesetzgebungszuständigkeit gefunden werden kann.

IV. Rechnungslegung

1. Problemstellung

Die bürgerlichrechtlichen Pflichten von Stiftungsvorständen zur internen Rechnungslegung bestimmen sich zunächst nach Auftragsrecht (§ 86 Satz 1 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259 f. BGB). Danach ist der Vorstand einer Stiftung unabhängig von der Größe des Stiftungsvermögens oder der Erträge lediglich zu einer periodischen Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben (nebst Belegen) und zur Aufstellung einer Vermögensübersicht verpflichtet.³¹ In den Landesstiftungsgesetzen finden

sich im Zusammenhang mit der Stiftungsaufsicht ergänzende Regelungen über die Rechnungslegung, die allerdings im Regelfall keine weitergehenden Anforderungen vorsehen, wenn man von der Pflicht zur Vorlage eines Tätigkeitsberichts absieht.³² Eine (löbliche) Ausnahme findet sich lediglich im StiftG Thüringen, das in § 12 Abs. 3 Satz 3 die Möglichkeit vorsieht, einen kaufmännischen Abschluss nach den §§ 242 – 256 HGB zu verlangen, „wenn dies nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Stiftung für die Ausübung der Aufsicht erforderlich erscheint.“³³ Weitere Rechnungslegungspflichten können sich bei Unterhaltung eines kaufmännischen Gewerbebetriebs (§ 1 Abs. 2 HGB) und Überschreitung der Buchführungsgrenzen des § 241a HGB nach Handelsrecht sowie (eher ein Ausnahmefall) nach dem PublG ergeben.³⁴ Ferner unterliegen Stiftungen den allgemeinen steuerlichen Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO) und – im Regelfall der gemeinnützigen Stiftung – unabhängig von der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte vor allem der Aufzeichnungspflicht nach § 63 Abs. 3 AO.³⁵

Wenn man berücksichtigt, dass die vorstehend aufgezählten Rechnungslegungspflichten größenunabhängig bestehen, sich also – um auf das eingangs gebildete Beispiel zurückzukommen – auch eine Stiftung mit einem Vermögen von über 100 Mio. Euro theoretisch auf eine „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“ mit Vermögensübersicht beschränken kann, dann mutet die geltende Regelung – um ein auf Vereine gemünztes Zitat von *Marcus Lutter* aufzugreifen³⁶ – recht „archaisch“ an. Anders als bei der Registerpublizität bleibt das Stiftungsrecht hier allerdings nicht hinter dem Vereinsrecht zurück, sondern in beiden Rechtsgebieten besteht – was die Rechnungslegungspflichten anbetrifft – verglichen mit dem Unternehmensrecht ein deutliches „Regelungsdefizit“.³⁷ Aus dieser Feststellung folgt aber zugleich, dass man bei künftigen Reformen das Stiftungs- und Vereinsrecht gleichermaßen in den Blick nehmen sollte. Dafür spricht nicht nur eine auf den „Non Profit Sektor“ im Ganzen bezogene übergreifende funktionale Betrachtung,³⁸ sondern auch das rechtspolitische Argument, dass eine einseitige Verschärfung der Rechnungslegung für Stiftungen ohne eine parallele Reform des Vereinsrechts sachlich wenig überzeugend erscheint und daher auch rechtspolitisch nur geringe Umsetzungschancen haben dürfte.

2. Gründe für erweiterte Rechnungslegungspflichten

Fragt man nach den sachlichen Gründen für „mehr“ Rechnungslegung bei Stiftungen, so reicht der schlichte Hinweis auf die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften nach den §§ 238 ff., 264 ff. HGB sicher nicht aus. Schon *Hommelhoff* hat zu Recht darauf hingewiesen, dass sich zusätzliche Rechnungslegungspflichten für Stiftungen weder mit dem Gedanken des Gesellschafter- bzw. Anlegerschutzes noch mit Gründen des Gläubigerschutzes rechtfertigen lassen.³⁹ Stiftungen haben keine Mitglieder und auch die stiftungsrechtliche Vermögenserhaltung dient nicht dem Gläubigerschutz, sondern lediglich dem Ziel einer nachhaltigen und dauerhaften Verfolgung des Stiftungszwecks.⁴⁰ Anders ausgedrückt: Die für das deutsche Recht so charakteristische Verzahnung von Gesellschafts- und Bilanzrecht findet im Stiftungsrecht keine unmittelbare Entsprechung, weil das stiftungsrechtliche Vermögenserhaltungsgebot nicht ohne Weiteres mit der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht (§§ 30, 31 GmbHG, §§ 57, 58 AktG) vergleichbar ist.⁴¹ Relevante Unterschiede bestehen nicht nur in der dogmatischen Ableitung des Kapitalerhaltungsgebots (Stifterwille vs. Gläubigerschutz), sondern auch in seiner inhaltlichen Ausprägung (Erhaltung des Stiftungsvermögens gemäß der wirtschaftlichen Bestimmung des Stifters vs. nominelle Kapitalerhaltung mit strikten Ausschüttungsrestriktionen). Diese Unterschiede ändern aber nichts daran, dass auch der Rechnungslegung bei Stiftungen eine gewisse Ausschüttungsbemessungsfunktion zukommt, weil der Stiftungsvorstand ohne einen zutreffenden Einblick in die Vermögens- und Ertragslage seiner Pflicht zur nachhaltigen Erfüllung der Stiftungszwecke nicht gerecht werden kann.⁴² Was die sonstigen Rechnungslegungszwecke angeht, bestehen ohnehin keine grundsätzlichen Unterschiede: Auch im Stiftungsrecht dient die interne Rechnungslegung der Dokumentation der Geschäftsvorfälle, der Selbstinformation der Organe, der Rechenschaft gegenüber weiteren Aufsichtsorganen (z.B. einem Beirat oder Kuratorium) sowie – als rechtsformbezogener Besonderheit – gegenüber der staatlichen Stiftungsaufsicht.⁴³

Vor diesem Hintergrund ist die Forderung nach verschärften Rechnungslegungspflichten für Stiftungen dann als begründet anzusehen,

wenn davon auszugehen ist, dass die geltenden Anforderungen den genannten Zielen – insbesondere dem Zweck der Eigeninformation und Organkontrolle – tatsächlich nicht oder nur unzureichend gerecht werden. Die Antwort auf diese rechtstatsächliche Frage fällt deshalb nicht ganz leicht, weil Hinweise auf grundlegende Fehlentwicklungen im Stiftungswesen auf Grund von Mängeln im internen Berichtswesen fehlen.⁴⁴ Zu berücksichtigen ist auch, dass der Stiftungssektor – nicht unähnlich dem Vereinsbereich – durch ein Nebeneinander unterschiedlich großer Stiftungen mit unterschiedlichen „Geschäftsmodellen“ geprägt ist. Neben wenigen sehr großen kapitalfundierte Stiftungen gibt es auch viele „Kleinstiftungen“, die in erster Linie nicht von den Erträgen ihres Stiftungskapitals, sondern von laufenden Zuwendungen Dritter (z.B. Spenden oder öffentlichen Zuschüssen) oder der ehrenamtlichen Mitarbeit leben. Drei von vier deutschen Stiftungen haben einer aktuellen Studie zufolge ein Vermögen von weniger als 1 Million Euro,⁴⁵ gleichzeitig gibt es aber auch Stiftungen mit mehreren 100 Millionen Euro Stiftungskapital. Dieser heterogene Befund legt eine differenzierende Sichtweise nahe, bei der die Anwendung handelsrechtlicher Buchführungsgrundsätze auf „größere“ Stiftungen oberhalb bestimmter Schwellenwerte beschränkt wird. Eine solche Position vertritt z.B. auch das IDW in seiner Stellungnahme RS HFA 5 („Rechnungslegung bei Stiftungen“) aus dem Jahr 2000.⁴⁶ Darin heißt es zu den Defiziten der gegenwärtigen gesetzlichen Vorgaben:

„Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach Doppik geführten kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abgegrenzter Stiftungsergebnisse wird allen größeren Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Anlagevermögen zu verzeichnen haben, dringend nahegelegt, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung auszugestalten, wobei zumindest die Anwendung der Vorschriften des Ersten Abschnitts des Dritten Buches des HGB (§§ 238 bis 263 HGB), die für alle Kaufleute Geltung haben, erforderlich ist.“

Es finden sich aber auch Stimmen, die für alle Stiftungen eine Anwendung der handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften fordern.⁴⁷ Sie verweisen darauf, dass verbindliche Vorgaben für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung fehlen, was die Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen erschwere. Zudem – so *Siegel* und *Koss* – werde ein kaufmännischer Jahresabschluss bei kleinen Stiftungen nicht viel umfangreicher als eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausfallen, so dass auch kleine Stiftungen durch eine verpflichtende Anwendung der HGB-Grundsätze nicht überfordert würden.⁴⁸ Man kann dieses Argument allerdings auch umdrehen und nach dem „Mehrwert“ einer Bilanzierung gegenüber einer – standardisierten – Einnahmen- und Ausgabenrechnung fragen.⁴⁹ Für „größere“ Stiftungen dürfte der Befund indessen eindeutig sein: Die in den Landesstiftungsgesetzen gesetzlich vorgeschriebene Jahresrechnung mit Vermögensübersicht wird mangels verbindlicher inhaltlicher Vorgaben, aber auch auf Grund von Defiziten bei der Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle und der unzureichenden Periodisierung der Erträge und Aufwendungen in der Regel kein ausreichendes Informations- und Steuerungsinstrument für Stiftungen mit umfangreichem Stiftungsvermögen bzw. zahlreichen Geschäftsvorfällen darstellen.⁵⁰ Die Forderung nach einer Anwendung kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsätze bei größeren Nonprofit-Organisationen findet schließlich auch im Rechtsvergleich eine gewisse Bestätigung.⁵¹

An dieser Stelle liegt allerdings der Einwand nahe, dass man bei einem für alle Beteiligten klar erkennbaren „Mehrwert“ der Bilanzierung für größere Stiftungen auch weiterhin auf eine freiwillige Anwendung setzen könnte.⁵² Die Freiwilligkeitsoption ist aber aus mehreren Gründen keine empfehlenswerte Alternative: Zum einen zeigt die Praxis, dass von der Empfehlung des IDW nur zurückhaltend Gebrauch gemacht wird, was daran liegen könnte, dass die Betroffenen die Vorteile einer kaufmännischen Buchführung unterschätzen. Insoweit kann auch auf (negative) rechtsvergleichende Erfahrungen – insbesondere in England vor Einführung einer verbindlichen Rechnungslegungspflicht – verwiesen werden.⁵³ Zum anderen ist eine – z.B. aus Sicht der Stiftungsaufsicht aber vor allem auch aus Sicht der Organe und der interessierten Öffentlichkeit wünschenswerte – Vergleichbarkeit der Rechnungslegung wohl nur über verbindliche einheitliche Standards zu erreichen. Schließlich dürfte allein

eine verpflichtende Regelung die notwendige Signalwirkung haben, um die dringend erforderliche fachliche Diskussion über rechtsformspezifische Rechnungslegungsvorschriften für Stiftungen voranzubringen und eine verstärkte Nachfrage nach öffentlich zugänglichen Informationen über den Dritten Sektor zu erzeugen.⁵⁴ Auf die Frage, wo genau man die Grenze für eine verpflichtende Anwendung kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsätze bei Stiftungen zieht, wird an anderer Stelle noch zurückzukommen sein.

3. Zur inhaltlichen Ausgestaltung – Brauchen wir ein Bilanzrecht für Stiftungen?

Die Einsicht, dass die bisher vorgeschriebene Jahresrechnung mit Vermögensübersicht bei größeren Stiftungen den Anforderungen an eine angemessene Dokumentation, Information und Rechenschaftslegung nicht genügt, führt zu der Frage, ob Stiftungen einfach die allgemeinen Grundsätze der kaufmännischen Rechnungslegung (§§ 238 ff. HGB) – oder sogar zusätzlich die für Kapitalgesellschaften geltenden §§ 264 ff. HGB⁵⁵ – anwenden sollen oder ob wir für Stiftungen – wie es auch in dem mir gestellten Thema anklingt – ein eigenes Bilanzrecht brauchen. Diese Fragen bilden z.B. den Gegenstand der auch heute noch lesenswerten Habilitationsschrift von *Berit Sandberg*.⁵⁶ Darin finden sich nicht nur vertiefte Überlegungen zu den Zwecken einer stiftungsrechtlichen Jahresrechnung, sondern *Sandberg* geht auch der Frage nach, wie eine auf die Zielfunktion des Stiftungsvorstands – Maximierung der Erfüllung des Stiftungszwecks bei Erhaltung des Stiftungsvermögens – ausgerichtete Rechnungslegung aussehen könnte. Dabei zeigt sich, dass zumindest aus theoretischer Sicht in der Stiftungsbilanz eine zukunftsbezogene Gesamtbewertung des Stiftungsvermögens an die Stelle der tradierten vergangenheitsbezogenen Einzelbewertung im kaufmännischen Jahresabschluss treten müsste.⁵⁷ Eine solche – theoretisch schlüssige – Ertragswertbilanz ist aber – wie auch *Sandberg*⁵⁸ nicht übersieht – aus mehreren Gründen problematisch: Ertragswerte sind wegen ihrer Prognoseabhängigkeit (ebenso wie Zeitwerte) mit erheblichen Objektivierungsproblemen verbunden, was ihre Eignung als Rechenschafts- und Kontrollinstrument in Frage stellt. Ferner käme es zu

einer weitgehenden Abkopplung der stiftungsrechtlichen Rechnungslegung von der „normalen“ handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung, was zugleich „doppelte“ Buchführungssysteme erfordert, weil das stiftungsrechtliche Rechnungswesen nicht mehr für steuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Zwecke (vgl. §§ 63 Abs. 3, 140 ff. AO) zu gebrauchen wäre. Schließlich – und dies ist aus stiftungsrechtlicher Sicht zu ergänzen – basiert die Idee einer ertragswertbezogenen Bilanz auf einem bestimmten Konzept stiftungsrechtlicher Substanzerhaltung (Erhaltung des „Erfolgskapitals“⁵⁹), das der Stifter zwar in der Satzung vorgeben kann, das aber nicht allgemein dem geltenden Stiftungsrecht zugrunde liegt.⁶⁰ Der Nachweis der stiftungsrechtlichen Vermögenserhaltung muss daher richtigerweise außerhalb des Jahresabschlusses, z.B. durch entsprechende Angaben zum Kapitalerhaltungskonzept und seiner Beachtung durch die Organe im Anhang erfolgen.⁶¹

Auch wenn somit fundamental eigenständige Rechnungslegungsgrundsätze für Stiftungen nicht geboten erscheinen, bietet die Arbeit von Sandberg⁶² ebenso wie andere Veröffentlichungen zur Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen aus neuerer Zeit⁶³ doch erste Ansatzpunkte für sinnvolle und notwendige stiftungsspezifische Modifikationen und Ergänzungen der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Auch die – gegenwärtig in der Überarbeitung befindliche – Stellungnahme des IDW RS HFA 5 zeigt sich an verschiedenen Stellen – insbesondere bei der Gliederung – offen für „stiftungsbezogene Besonderheiten“.⁶⁴ Dies geht aber nicht weit genug. Wenn der Jahresabschluss z.B. auch eine Zahlungsbemessungsfunktion haben soll, dann muss bei der entsprechenden Anwendung der §§ 238 ff. HGB auch den stiftungsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Ertragsverwendung Rechnung getragen werden. Wenn z.B. nach geltendem Stiftungsrecht Umschichtungsgewinne des Grundstockvermögens grundsätzlich wieder dem Vermögen zugeführt werden müssen und nicht für satzungsmäßige Ausschüttungen zur Verfügung stehen, dann müssten diese Erträge – folgerichtig – ohne Berührung der GuV im Eigenkapital gebucht werden, um einen zu hohen Ergebnisausweis zu verhindern. Das Gleiche gilt natürlich – erst Recht – für die Berücksichtigung von außerplanmäßigen Abschreibungen auf das

Grundstockvermögen.⁶⁵ Soweit derartige Erträge und Aufwendungen nach Stiftungsrecht (und im Regelfall der steuerbegünstigten Stiftungen auch nach Gemeinnützigkeitsrecht) die Höhe der ausschüttungspflichtigen Erträge nicht beeinflussen dürfen, sollten sie auch im stiftungsrechtlichen Jahresabschluss entsprechend behandelt werden. Damit ist zugleich ein grundsätzlicher Punkt angesprochen. Das IDW geht bisher davon aus, dass gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben keine Auswirkungen auf den stiftungsrechtlichen Jahresabschluss haben sollen, so dass z.B. bei der Gliederung des Eigenkapitals eine auch gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Darstellung der Rücklagen nicht vorgesehen ist.⁶⁶ Eine solche Abschottung gegenüber dem Gemeinnützigkeitsrecht ist schon deshalb nicht überzeugend, weil die steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO bei steuerbegünstigten Stiftungen (dies sind über 95 % aller Stiftungen) zu den zwingenden Bestandteilen der Satzung gehören, die auch der Stifter in seinen Willen aufgenommen hat. Wenn die Organe somit kraft Satzung an das Gemeinnützigkeitsrecht gebunden sind, dann ist nicht einzusehen, weshalb diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses irrelevant sein sollen und in „Nebenrechnungen“ verbannt werden. Vielmehr sollte sich die Praxis an dieser Stelle um Lösungen bemühen, wie die gemeinnützigkeitsrechtlich erforderliche Mittelverwendungsrechnung in den normalen Jahresabschluss integriert werden kann. Diesem Ansinnen wird beispielsweise auch der IDW RS HFA 21 nicht gerecht, weil das Steuerrecht die „Ausbuchung“ noch nicht verbrauchter Spenden nicht erlaubt.⁶⁷

Ein besonderes Augenmerk verdient auch die Gewinn- und Verlustrechnung, die bei nicht gewinnorientierten Stiftungen und Vereinen – schon um Missverständnissen vorzubeugen⁶⁸ – besser „Ergebnisrechnung“ genannt werden sollte. Hier gilt es, eine sachgerechte Aufschlüsselung der Erträge und Aufwendungen zu entwickeln, die sich – soweit geboten – auch von den §§ 275 ff. HGB löst. Da der Begriff der „Umsatzerlöse“ bei gemeinnützigen Einrichtungen eher Verwirrung stiftet und deshalb auch eine „umsatzbezogene“ Ausgestaltung der Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) nicht passt, besteht wohl Einigkeit darüber, dass – was im Ausgangspunkt dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) entspricht – sämtliche

Erträge und Aufwendungen einer Periode auszuweisen sind. Dies dürfte auch der Hauptgrund dafür sein, weshalb bei Nonprofit-Einrichtungen in der Praxis bisher ganz überwiegend das Gesamtkostenverfahren angewandt worden ist. Demgegenüber empfiehlt das IDW im RS HFA 21 betreffend Spenden sammelnde Organisationen nunmehr die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens, weil nur dort eine funktionsbezogene Aufgliederung der Aufwendungen in Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwendungen möglich sei.⁶⁹ Eine solche Aufschlüsselung von Personal-aufwendungen oder Abschreibungen erscheint in der Tat wünschenswert, weil sie die Aussagekraft der Ergebnisrechnung erhöht. Sie wird mitunter auch heute schon im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens praktiziert, was das IDW aber als unzulässige „Mischform“ ablehnt.⁷⁰ Richtigerweise zeigt sich an dieser Stelle, dass die Orientierung an den handelsrechtlichen Gliederungsschemata hier an gewisse Grenzen stößt und deshalb eine zu enge begriffliche Anlehnung an die §§ 275 ff. HGB besser vermieden werden sollte.

Ein weites und bisher unzureichend bestelltes Feld ist die verbale Berichterstattung über die Zielerreichung von Stiftungen und Vereinen. Insoweit finden sich im Schrifttum zwar verschiedene Vorschläge, wie man dem Interesse der Öffentlichkeit an näheren Informationen über die satzungsmäßige Tätigkeit in einem Anhang oder Lagebericht besser Rechnung tragen könnte.⁷¹ Hier besteht das Problem, dass eine rein zahlenorientierte Berichterstattung nur eingeschränkt zur Beschreibung von Tätigkeiten geeignet ist, während eine verbale Berichterstattung manipulationsanfällig ist und auch die Vergleichbarkeit erschwert. Ohne einen notwendigerweise verbalen „Tätigkeitsbericht“ kann der Jahresabschluss einer Stiftung aber seiner Rechenschaftsfunktion – insbesondere gegenüber der Stiftungsaufsicht – nicht gerecht werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich trotz vieler Vorarbeiten in Theorie und Praxis noch keine gefestigten spezifischen „GoB für Stiftungen“ (oder Vereine) herausgebildet haben, auf die der Gesetzgeber heute zurückgreifen könnte. Deshalb kann es im gegenwärtigen Stadium nur darum gehen, „große“ Stiftungen (und Vereine) auf die „entsprechende“ Anwendung der §§ 238 ff. HGB ohne eine zwingende Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden §§ 264 ff. HGB zu

verpflichten, um der weiteren Rechtsentwicklung den notwendigen Entwicklungsspielraum zu lassen. Ferner sollte ein Anhang verpflichtend sein, in dem über Bewertungsgrundsätze und stiftungsspezifische Abweichungen berichtet wird.⁷² Für eine verpflichtende Anwendung derart modifizierter kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsätze sprechen vor allem der Informationsgewinn und die bessere Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse von Stiftungen. Ferner dürfte eine verpflichtende „entsprechende“ Anwendung der §§ 238 ff. HGB bei „großen“ Stiftungen die Entwicklung ergänzender spezifischer Rechnungslegungsstandards für Stiftungen befördern, weil das Interesse von Wissenschaft und Praxis an diesem Thema erheblich zunehmen dürfte. Umgekehrt darf die Pflicht zur lediglich „entsprechenden“ Anwendung auch nicht als Freibrief für beliebige Modifikationen der §§ 238 ff. HGB missverstanden werden.⁷³ In diesem Zusammenhang ist – ein letztes Mal – auf die sachlich nicht überzeugenden Vorschläge des IDW für Spenden sammelnde Organisationen im RS HFA 21 hinzuweisen, die auch für Stiftungen von Bedeutung sind, wenn diese sich in gewissem Umfang aus Spenden finanzieren.⁷⁴ Wenn das IDW z.B. das Realisationsprinzip bei Spenden sammelnden Organisationen aufgeben möchte, dann bedürfte eine solche Abweichung einer überzeugenden Begründung, die man im RS HFA 21 leider vergeblich sucht.⁷⁵ Die Antwort auf die Ausgangsfrage fällt somit pragmatisch aus: Wir brauchen zwar kein eigenes Bilanzrecht für Stiftungen, aber die allgemeinen handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze müssen in einzelnen Punkten an die Erfordernisse des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts angepasst werden. Auch wenn über diesen Anpassungsbedarf in Fachkreisen in vielen Punkten noch keine Einigkeit besteht, sollte dies den Gesetzgeber nicht daran hindern, für große Stiftungen (und Vereine) eine „entsprechende“ Anwendung der §§ 238 ff. HGB vorzuschreiben.

4. Prüfungspflicht

Von der verpflichtenden Anwendung handelsrechtlicher Buchführungsgrundsätze ist die Frage einer Prüfungspflicht zu unterscheiden. Die gesetzliche Prüfung von Jahresabschlüssen dient insbesondere der Qualitätssicherung der Rechnungslegung. Eine

unabhängige sachverständige Prüfung von Jahresabschlüssen liegt nicht nur im Interesse der Organe und Gesellschafter, sondern entspricht auch – und zwar in erster Linie – dem Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit an einer „richtigen“ Rechnungslegung.⁷⁶ Ferner besteht bei Kapitalgesellschaften – abgesehen von der „kleinen“ Kapitalgesellschaft – ein sachlicher Zusammenhang zwischen Prüfungspflicht und Offenlegung. Diese Verknüpfung leuchtet ein, weil eine Offenlegung ungeprüfter fehlerhafter Abschlüsse weder dem Informationsanspruch der Öffentlichkeit gerecht wird, noch geeignet ist, das Vertrauen in die Richtigkeit von Jahresabschlüssen zu stärken.⁷⁷

Diese Zusammenhänge lassen sich im Grundsatz auch auf den NPO-Sektor und das Stiftungsrecht übertragen. Eine Prüfungspflicht, die in den Landesstiftungsgesetzen gegenwärtig nicht vorgesehen ist,⁷⁸ empfiehlt sich in jedem Fall, sollten Jahresabschlüsse von Stiftungen verpflichtend offengelegt werden müssen. Aber auch außerhalb einer Publizitätspflicht bleibt der Gedanke der Qualitätssicherung bedenkenswert. Eine Prüfungspflicht für große Stiftungen hätte darüber hinaus auch noch einen weiteren Effekt: Sie könnte die Stiftungsaufsichtsbehörden entlasten, weil bei einer testierten Rechnungslegung eigene behördliche Prüfungen im Regelfall verzichtbar sind.⁷⁹ Die dadurch freigesetzten personellen Ressourcen sollten aber nicht von der Stiftungsaufsicht abgezogen werden, sondern gezielt für die Beratung und Aufsicht kleinerer Stiftungen eingesetzt werden. Ob diese Erwartung angesichts der Sparzwänge in der öffentlichen Verwaltung realistisch erscheint, steht auf einem anderen Blatt. Festzuhalten bleibt also, dass eine Prüfungspflicht dort unumgänglich erscheint, wo Jahresabschlüsse offen gelegt werden müssen. Ferner sollte bei großen Stiftungen auch eine Prüfung entsprechend §§ 316 ff. HGB verpflichtend vorgesehen werden.

5. Umsetzungsfragen

Wenn man davon ausgeht, dass es in einem ersten Schritt nur darum gehen kann, große Stiftungen auf eine entsprechende Anwendung der §§ 238 ff. HGB und eine Prüfung ihrer Jahresabschlüsse entsprechend § 316 ff. HGB zu verpflichten, dann stellen sich aus gesetzgebungstechnischer Sicht vor allem zwei Fragen: Auf welcher Ebene kann eine solche

Rechnungslegungs- und Prüfungspflicht verankert werden und welche Stiftungen sollen einbezogen werden? Was die erste Frage angeht, so spricht alles für eine bundesrechtliche Regelung, und zwar für eine „sektorübergreifende“ Regelung im Vereinsrecht (z.B. einen § 27a BGB), die dann kraft Verweisung in § 86 BGB auch für Stiftungen gelten würde. Auf diese Weise wird nicht nur eine scheinbare „Benachteiligung“ von Stiftungen gegenüber Vereinen von vornherein verhindert, sondern auch der Tatsache Rechnung getragen, dass der Reformbedarf in Sachen Rechnungslegung im Vereinsrecht nicht kleiner ist als im Stiftungsrecht.⁸⁰ Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes lässt sich meines Erachtens darauf stützen, dass die Rechnungslegung nicht nur ein Aufsichtsinstrument ist, sondern in erster Linie eine Organpflicht des Vorstands und Teil der Binnenorganisation der Stiftung ist, die der Bundesgesetzgeber in den §§ 85 ff. BGB näher bundesrechtlich ausformt.

Die schwierigere Frage betrifft die größenabhängige Abgrenzung zwischen „kleinen“ und „großen“ Stiftungen. Eine Orientierung an den Größenklassen in § 267 HGB ist weder erforderlich noch geboten.⁸¹ Dass das IDW in seiner Stellungnahme anders verfährt,⁸² dürfte vor allem daran liegen, dass sich das IDW mangels eigener Normsetzungskompetenz gerne an vorhandenen gesetzlichen Wertungen orientiert. Der Gesetzgeber ist indes frei und sollte sich aus zwei Gründen nicht an § 267 HGB orientieren: Zum einen würde sich ein laufender Abstimmungsbedarf mit den Vorgaben des europäischen Bilanzrechts ergeben. Zum anderen passen die Kriterien des § 267 HGB – abgesehen von der Bilanzsumme – nicht ohne weiteres für „NPO“. So ist die Arbeitnehmerzahl bei Förderstiftungen typischerweise viel geringer als bei produzierenden Unternehmen und die Bezugsgröße „Umsatzerlöse“ bedürfte bei Kapitalstiftungen ohne wirtschaftliche Tätigkeiten einer erläuternden Präzisierung in Hinsicht auf Kapitalerträge, Zustiftungen und Spenden. Schließlich stellt sich – ähnlich der Situation bei § 241a HGB – das Problem, dass Stiftungen bei einer auf bilanzielle Größen bezogenen Abgrenzung unter Umständen mehrfach eine „Probabilanz“ aufstellen müssten, um festzustellen, ob an zwei Stichtagen die Größenkriterien überschritten worden sind. Deshalb erscheint es im Ergebnis sinnvoller, wie bei § 241a HGB nur auf solche Kriterien abzustellen, die der Stiftungsvorstand mittels einer „Überschlagsrechnung“ unter Beachtung

handelsrechtlicher Grundsätze ermitteln kann. Allerdings eignet sich – anders als bei Kaufleuten – der Jahresüberschuss kaum als Abgrenzungsmaßstab, weil sich dieser nach Abzug der satzungsmäßigen Aufwendungen ergibt und daher kein sinnvoller Schwellenwert sein kann. Maßgebend sollte vielmehr eine den „Umsatzerlösen“ bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen vergleichbare Größe wie z.B. „Erträge aus der gewöhnlichen Tätigkeit“ (also bei Stiftungen die Summe aus den Erträgen des Finanzbereichs sowie etwaiger laufender Zuwendungen etc.) sein.

Wo man genau die Grenze zieht, sollte pragmatisch entschieden werden, weil es ohnehin keinen „objektiven“ oder empirisch begründeten Anhaltspunkt dafür gibt, ab welchen Jahreserträgen der Informationsgewinn einer kaufmännischen Buchführung die Mehrkosten aufwiegt. Insoweit mag auch ein Blick über die Grenze – z.B. die Schwellenwerte des österreichischen Vereinsgesetzes von 2002⁸³ oder diejenigen des englischen *Charities Act*⁸⁴ – interessant sein, kann aber letztlich nicht den Ausschlag geben. Selbstredend darf die Schwelle einerseits nicht so hoch angesetzt werden, so dass letztlich nur die 100 größten deutschen Stiftungen erfasst wären. Auf der anderen Seite ist wieder zu bedenken, dass drei von vier deutschen Stiftungen ein Vermögen von weniger als einer Million Euro besitzen⁸⁵ (was Kapitalerträgen von weniger als 30.000 Euro entspricht), bei denen eine verpflichtende Anwendung der §§ 238 ff. HGB nur dann Sinn haben dürfte, wenn in nicht unerheblichem Umfang noch andere Erträge (z.B. aus Spenden oder Zuschüssen) erzielt werden. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass der europäische Gesetzgeber die Rechnungslegungspflichten für „kleinste“ Kapitalgesellschaften mit einer Bilanzsumme von nicht mehr als 350.000 Euro und Umsatzerlösen von bis zu 750.000 Euro soeben gerade zurückgenommen hat.⁸⁶ Vor diesem Hintergrund sollte eine gesetzliche Rechnungslegungspflicht entsprechend §§ 238 ff. HGB im ersten Schritt nur solche Stiftungen erfassen, die nachhaltige jährliche Erträge aus gewöhnlicher Stiftungstätigkeit in einem sechsstelligen Bereich erzielen. Sofern man hinsichtlich der Prüfungspflicht weiter differenzieren will, könnte man diese entsprechend höher ansetzen.

V. Jahresabschlusspublizität und alternative Ansätze für mehr Transparenz

1. Problemstellung

Der letzte – und rechtspolitisch sicher sensibelste – Punkt betrifft die Publizität von Jahresabschlüssen und die Forderung nach mehr öffentlich zugänglichen Informationen über gemeinnützige Stiftungen und Vereine. Der Status quo ist für Stiftungen schnell skizziert: Sieht man von der eher theoretischen Anwendung des Publizitätsgesetzes einmal ab und vernachlässigt den Zugriff auf die bei den Stiftungsaufsichtsbehörden vorhandenen Rechnungslegungsdaten über die Informationsfreiheitsgesetze der Länder, dann ist der Öffentlichkeit ein Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse von Stiftungen grundsätzlich verwehrt. Hier setzt die verbreitete Forderung nach mehr Transparenz an, die zumeist mit dem Wunsch nach einer verpflichtenden Rechnungslegung nach HGB-Standards verbunden wird. Stiftungen und andere gemeinnützige Einrichtungen sollen danach wie Kapitalgesellschaften verpflichtet werden, der Öffentlichkeit einen Einblick in ihre Rechnungslegung zu gewähren.

2. Gründe für und gegen Publizität

Was sind die Gründe, die im Schrifttum für mehr Publizität im Stiftungssektor angeführt werden? Bei der Rechnungslegungspublizität von Stiftungen geht es – anders als bei haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaften – nicht um eine „Marktpublizität“ gegenüber Gläubigern und Anlegern, sondern um andere Interessen.⁸⁷ Die Anhänger der Publizität verweisen auf die „Stiftungsinteressierten“, also neben dem Stifter potentielle Spender und Zustifter, die Begünstigten der Stiftung und die interessierte Öffentlichkeit.⁸⁸ Ferner wird aus der Steuerbegünstigung gemeinnütziger Stiftungen ein Interesse der Allgemeinheit an Rechenschaft und Transparenz abgeleitet.⁸⁹ Ein weiterer positiver Effekt wird darin gesehen, dass Stiftungsaufsicht (und Finanzbehörden) durch die Offenlegung eine „zusätzliche Außensteuerung“ durch die Öffentlichkeit

erfahren könnten.⁹⁰ Rainer Walz sah in mehr Transparenz schließlich eine notwendige Vorbedingung dafür, dass das Vertrauen der Gesellschaft in die Leistungsfähigkeit des Dritten Sektor erhalten bleibt.⁹¹

Die Gegner einer Pflichtpublizität halten diese Gesichtspunkte nicht für überzeugend und die vorhandenen staatlichen Kontrollmechanismen grundsätzlich für ausreichend. Steuervergünstigungen seien kein geeigneter Anknüpfungspunkt für Publizitätspflichten gemeinnütziger Einrichtungen, solange nicht alle steuerbegünstigten Körperschaften (also z.B. auch Berufsverbände) erfasst werden.⁹² Ferner rechtfertige ein großes Vermögen für sich genommen noch keine Offenlegungspflicht für Stiftungen.⁹³ Schließlich könnten Offenlegungspflichten potentielle Stifter abschrecken, die befürchten, dass ihre privaten Vermögensverhältnisse bekannt werden.⁹⁴

Im Weiteren sollen die Argumente für und gegen eine größere Transparenz einer näheren Würdigung unterzogen werden. Dabei ist zunächst zu untersuchen, wie sich eine Jahresabschlusspublizität von Stiftungen begründen lässt. Sodann soll kurz auf andere stärker „sektorbezogene“ Ansatzpunkte für mehr Transparenz bei Non Profit Organisationen – z.B. die Spendenfinanzierung – eingegangen werden, bei denen Stiftungen neben Vereinen und gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nur als Teil dieses Sektors erfasst wären.

3. Zur Rechnungslegungspublizität von Stiftungen

a) Schwierigkeit einer konsistenten Begründung

Es besteht wohl Einigkeit darüber, dass sich eine Jahresabschlusspublizität bei Stiftungen weder auf den bei Kapitalgesellschaften maßgeblichen Gedanken des Gläubiger- und Anlegerschutzes noch mit einer für das Publizitätsgesetz entscheidenden gesamtwirtschaftlichen Bedeutung dieser Einrichtungen stützen lässt. Gerade bei den sehr großen Stiftungen, bei denen man ernsthaft über eine Rechnungslegungspublizität entsprechend §§ 325 ff. HGB nachdenken könnte, besteht angesichts der im Vergleich zur Marktteilnahme sehr auskömmlichen Kapitalausstattung für einen Gläubigerschutz durch Information offensichtlich kein

praktisches Bedürfnis. Auch der Hinweis auf das Informationsinteresse potentieller Spender und Zustifter geht an der Realität der größeren Stiftungen vorbei, bei denen die Spendenfinanzierung keine oder jedenfalls keine relevante Rolle spielt. Wollte man auf die Steuerbegünstigung abstellen, müssten ausgerechnet Familienstiftungen von der Publizität ausgenommen werden, was mit Blick auf die naheliegenden Informationsinteressen der Destinatäre an den wirtschaftlichen Verhältnissen der Stiftung erst recht nicht einleuchtet.⁹⁵ Zudem ist ein Konnex von Steuervergünstigung und Transparenz unserer Rechtsordnung bisher fremd. Wer dies ändern möchte, müsste zunächst das Steuergeheimnis nach § 30 AO einschränken,⁹⁶ damit die Finanzämter überhaupt Auskunft geben dürfen, wer tatsächlich steuerbegünstigt ist. Vor allem müsste eine lediglich an die Steuerbefreiung (und nicht an die Spendenbegünstigung) gebundene Publizitätspflicht schon aus Gleichheitsgründen auch auf andere nach § 5 Abs. 1 KStG befreite Körperschaften wie z.B. gemeinnützige Vereine oder Gewerkschaften ausgedehnt werden.

b) Stiftungsrechtliche Rechnungslegungspublizität zwischen behördlicher und Aufsicht durch Öffentlichkeit

Noch entscheidender ist die Frage, welchen Mehrwert man sich von einer Rechnungslegungspublizität gemeinnütziger Körperschaften genau verspricht, die bereits heute der laufenden Prüfung durch Stiftungsaufsicht und Finanzverwaltung unterliegen.⁹⁷ Immerhin sind diese staatlichen „watch-dogs“ gerade im Interesse der Allgemeinheit tätig, so dass sich hinter der Forderung nach mehr Publizität letztlich auch ein gewisses Misstrauen gegenüber der staatlichen Verwaltung verbirgt.⁹⁸ Natürlich ist die Stiftungsaufsicht nur eine Rechts- und keine Fachaufsicht und auch die Finanzämter kontrollieren nicht die Wirtschaftsführung im Allgemeinen, sondern prüfen lediglich, ob die steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO eingehalten worden sind. Demgegenüber erhofft man sich von einer Rechnungslegungspublizität die Chance zu einer gewissen Qualitätskontrolle. Auch hier sei aber vor allzu großem Optimismus gewarnt. Manche Informationen, für die sich die Öffentlichkeit vielleicht vorrangig interessiert, lassen sich aus den Jahresabschlüssen nicht erkennen. Besteht das Stiftungsvermögen z.B. hauptsächlich aus

Unternehmensbeteiligungen, ist sein „fair value“ aus einer nach den §§ 238 ff. HGB aufgestellten Bilanz nicht erkennbar, weil die Beteiligungen dort nur mit den historischen Anschaffungskosten ausgewiesen werden.⁹⁹ Eine verständige Analyse von Jahresabschlussdaten mit dem Ziel qualitativer Aussagen über den Erfolg der Kapitalanlage oder die Effizienz des Mitteleinsatzes kostet erst recht viel Zeit und Geld und deshalb stellt sich die Frage, wer die für eine solche „Außensteuerung“ des Dritten Sektors erforderliche Infrastruktur eigentlich bezahlen soll. Der Staat wird dafür sicherlich keine zusätzliche Mittel bereitstellen und die bisherigen Erfahrungen in Deutschland mit „watch-dogs“ wie dem DZI oder der Phineon AG zeigen, dass das Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit und die Zahlungsbereitschaft des Dritten Sektors begrenzt sind. An dieser Stelle besteht offenbar tatsächlich ein „rechtskultureller“ Unterschied zwischen Deutschland und den USA, der Anlass sein sollte, den praktischen Nutzwert zusätzlicher Offenlegungspflichten im Dritten Sektor nicht zu überschätzen.¹⁰⁰ Schließlich belegt die in der Praxis zu beobachtende Zurückhaltung bei der Offenlegung von Stiftungsdaten, dass man bei Einführung einer Publizität – ob sachlich begründet oder nicht – mit Ausweichstrategien zu rechnen hat. Man denke nur an die Stiftung-GmbH, die selbst bei einem Stiftungsvermögen von mehreren Hundert Millionen Euro als „kleine GmbH“ lediglich eine verkürzte Bilanz ohne GuV und Lagebericht offen zu legen hat (und natürlich nicht der Stiftungsaufsicht unterliegt), sofern die anderen Schwellenwerte des § 267 HGB nicht überschritten werden. Alternativ käme auch eine nicht rechtsfähige Stiftung unter der Trägerschaft einer natürlichen Person in Betracht.

c) Rechtliche Verselbständigung der Stiftung als Ansatzpunkt für Publizitätspflichten

Sollte der Gesetzgeber trotz dieser und weiterer Einwände am Ziel einer rechtsformbezogenen Jahresabschlusspublizität für Stiftungen festhalten, bedürfte dieses zunächst einer konsistenten Begründung abseits des Hinweises auf steuerliche Vergünstigungen oder der Teilnahme am „Spendenmarkt“. Diese könnte sich aus der Überlegung ergeben, dass man die rechtliche Verselbständigung großer Vermögen nur unter der Bedingung einer gewissen Publizität zulässt. Rechtlicher Ansatzpunkt

wäre somit nicht eine haftungsbeschränkte unternehmerische Tätigkeit, sondern die Funktion von Stiftungen als mitgliederlose „zweckgerichtete“ Vermögensmassen, die ein Interesse der „zweckinteressierten“ Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse von Stiftungen – insbesondere die Vermögens- und Ertragslage sowie die Mittelverwendung – begründet. Dieser – zugegeben recht abstrakte – Gesichtspunkt hätte den Vorteil, dass er gleichermaßen auf steuerbegünstigte und nicht steuerbegünstigte Stiftungen passt, zumal das Einblicksinteresse potentieller Destinatäre nicht weniger berechtigt erscheint als z.B. das Interesse von Umweltverbänden an der Arbeit der Deutschen Bundesstiftung Umwelt. Der Hinweis auf die stiftungsinteressierte Öffentlichkeit würde auch größenabhängige Differenzierungen erlauben, weil der Kreis der „Stiftungsinteressierten“ und das Einblicksinteresse mit der finanziellen Leistungsfähigkeit einer Stiftung zunimmt. Ferner lassen sich Schwellenwerte auch schlicht damit rechtfertigen, dass sich der mit einer Rechnungslegungspublizität verbundene Mehraufwand nur bei großen Stiftungen „lohnt“.

Aus der Feststellung, dass eine allein auf die Rechtsform Stiftung bezogene Publizitätspflicht theoretisch begründbar erscheint, folgt aber noch nicht, dass eine solche Publizitätspflicht für Stiftungen auch rechtspolitisch „geboten“ ist. Die insoweit erforderliche Abwägung zwischen den Vor- und Nachteilen einer Publizitätspflicht fällt auch deshalb so schwer, weil sich zwar der für die Stiftungen mit einer Publizität verbundene Mehraufwand noch grob abschätzen lässt, der „Mehrwert“ für die stiftungsinteressierte Öffentlichkeit aber kaum seriös bezifferbar ist. Deshalb dürfte die gesetzgeberische Entscheidung am Ende schlicht davon abhängen, wie die politischen Entscheidungsträger zum Thema „Transparenz“ stehen. Aus rechtlicher Sicht ist allerdings dringend zu empfehlen, den Fokus einer Publizitätsdebatte im Dritten Sektor nicht auf große Stiftungen zu beschränken, sondern – schon im Sinne einer gewissen sektoralen Angleichung – von vornherein auch Großvereine mit in die Überlegungen einzubeziehen.¹⁰¹ Bei den Schwellenwerten dürfte es sich – zumindest im ersten Schritt – empfehlen, deutlich oberhalb der Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten ansetzen, was allerdings auch bedeutet, dass die große Masse der Stiftungen nicht erfasst wäre. Was den Ort der Veröffentlichung angeht, bietet sich eine Einstellung in das

elektronische Unternehmensregister an, ggf. verbunden mit einem Link in den Stiftungsverzeichnissen.

d) Gesetzgebungszuständigkeit

Damit bleibt noch die Frage der Gesetzgebungskompetenz zu beantworten. Eine auf die Öffentlichkeit bezogene Jahresabschlusspublizität ist kein staatliches Aufsichtsinstrument, so dass die Länder nicht unter dem Gesichtspunkt der Stiftungsaufsicht regelungsbefugt wären. Eine Zuständigkeit des Bundes könnte mit der Überlegung gerechtfertigt werden, dass die Publizität bei großen Stiftungen eine Art „Normativbedingung“ darstellt, d.h. eine Bedingung für die rechtliche Anerkennung von Stiftungen als juristischer Person. Ferner besteht ein sachlicher Bezug zum Rechnungslegungsrecht als Teil des Organisationsstatuts. Sollten – wie dringend zu empfehlen ist – auch große Vereine in eine rechtsformbezogene Rechnungslegungspflicht einbezogen werden, könnte die Publizitätspflicht sogleich im Vereinsrecht geregelt werden. Sie würde dann über die Verweisung in § 86 BGB – ggf. mit stiftungsspezifischen Sonderregelungen in Hinsicht auf den persönlichen Anwendungsbe-reich – auch im Stiftungsrecht gelten.

4. Rechtsformunabhängige „sektorale“ Publizität von steuerbegünstigten bzw. spendenbegünstigten Körperschaften

a) Probleme einer adressatengerechten Publizität

Von der Problematik einer Rechnungslegungspublizität großer Stiftungen (und Vereine) sollte die Frage ergänzender Transparenzinstrumente bei steuerbegünstigten Einrichtungen, die sich durch Spenden finanzieren oder auf die ehrenamtliche Mitarbeit angewiesen sind, strikt getrennt werden. Diese Unterscheidung ist aus zwei Gründen sinnvoll: Zum einen ist eine auf bestimmte altruistische Finanzierungsformen bezogene Publizität eine „sektorübergreifende“ Fragestellung, die ausgehend vom spezifischen Informationsinteresse der Spender und ehrenamtlichen Helfer konzipiert werden muss und deshalb weder auf einzelne Rechtsformen noch auf „große“ Organisationen beschränkt werden kann. Zum anderen ist eine

Jahresabschlusspublizität im herkömmlichen Sinne kaum geeignet, um den konkreten Informationsbedarf derjenigen Personen zu befriedigen, die eine steuerbegünstigte Einrichtung durch Geld- oder Sachspenden bzw. durch ehrenamtliche Mitarbeit unterstützen wollen. Diese Personen interessieren sich in der Regel nicht für die im Jahresabschluss abgebildete Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sondern suchen relevante und vor allem leicht verständliche Informationen über die Ziele und Tätigkeiten einer Organisation sowie die Effektivität und Effizienz ihres Handelns.¹⁰²

Zwar kann man versuchen, durch eine zusätzliche verbale Berichterstattung im Lagebericht diesem Informationsinteresse auch im Jahresabschluss gerecht zu werden. Für den einzelnen Spender – insbesondere den „Kleinspender“ – wird es sich kaum lohnen, den Jahresabschluss einer Stiftung im elektronischen Unternehmensregister auf die für ihn relevanten Informationen auszuwerten oder sogar die Daten mehrerer Stiftungen zu vergleichen, weil die damit verbundenen Kosten regelmäßig in keinem Verhältnis zum individuellen Nutzen stehen dürften. Diese „rationale Apathie“ des Spenders lässt sich wahrscheinlich nur dann überwinden, wenn die entscheidungsrelevanten Daten – unter Umständen ergänzt um die Möglichkeit eines direkten Vergleichs mehrerer Spenden sammelnder Organisationen – in leicht verständlicher Form öffentlich – z.B. auf einem Internetportal – zugänglich gemacht werden. Wie die bisherigen Erfahrungen bestätigen, ist aber nicht damit zu rechnen, dass in Deutschland ein solches Portal auf freiwilliger Basis entsteht. Die Entwicklung einheitlicher Informationsstandards, die Einstellung, Aktualisierung und Auswertung von Daten kosten viel Geld und Zeit und für viele Organisationen dürfte zumindest ex ante unklar sein, ob sich eine (in der Regel kostenpflichtige) Mitwirkung tatsächlich lohnt. Ferner trägt das von *Rainer Walz*¹⁰³ zu Recht betonte Vertrauen der Öffentlichkeit in den Dritten Sektor gewisse Züge eines sogenannten öffentlichen Gutes, das aus den bekannten finanzwissenschaftlichen Gründen auf freiwilliger Basis nicht in ausreichendem Maße bereit gestellt wird. Ein Beleg für dieses „Kollektivhandlungsproblem“ ist z.B. die Beobachtung, dass sich auch sogenannte „watch-dogs“ wie das DZI nicht ausschließlich aus Zuwendungen des Dritten Sektors finanzieren, sondern auf (erhebliche) staatliche Zuwendungen angewiesen sind.¹⁰⁴

b) Denkbare Lösungsansätze

Bei der Frage, wie dieses Problem möglicherweise überwunden werden könnte, kann man an verschiedene Ansätze denken, die im vorliegenden Zusammenhang nur angedeutet werden sollen. Ein möglicher Ansatz könnte darin bestehen, die Gewährung von Steuervergünstigungen – d.h. insbesondere die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden – von der Registrierung in einem bei der Finanzverwaltung geführten „Spendenportal“ abhängig zu machen. Im Unterschied zur Rechnungslegungspflicht sollten in ein solches „Spenden-portal“ möglichst viele – also auch mittelgroße – Einrichtungen einbezogen werden. Dazu müsste – nachdem ein gesondertes Anerkennungsverfahren für steuerbegünstigte Körperschaften eingeführt worden ist (vgl. § 60a AO)¹⁰⁵ – und das Steuergeheimnis für steuerbegünstigte Körperschaften zumindest in Hinsicht auf bestimmte Basisinformationen eingeschränkt werden. Auf dieser Grundlage könnte dann ein bei der Finanzverwaltung angesiedeltes und online zugängliches Verzeichnis aller in Deutschland als steuerbegünstigt anerkannten Organisationen mit einem nennenswerten Zuwendungsvolumen (z.B. über von über 10.000 Euro pro Jahr) geschaffen werden. Um den Nutzen für potentielle Spender noch weiter zu erhöhen, sollten dort nicht nur Name, Sitz und Anschrift der Organisation verzeichnet sein, sondern auch in standardisierter Form bestimmte entscheidungsrelevante Angaben wie z.B. der steuerbegünstigte Zweck, die in den letzten zwei Jahren vereinnahmten Mittel und die Art ihrer Verwendung (z.B. für eigene Projekte oder Weiterleitung an Dritte) sowie Angaben zur Vergütung der Mitarbeiter (z.B. hauptamtlich oder ehrenamtlich) und zum Verwaltungsaufwand. Die entsprechenden Daten müssten im Rahmen der steuerlichen Veranlagungen von der Finanzverwaltung erhoben und in das Portal eingespeist werden, was zugleich eine gewisse Qualität der Daten gewährleistet. Berücksichtigt man die große Zahl gemeinnütziger spendenfinanzierter Einrichtungen in Deutschland, dürfte die Einrichtung und der Betrieb eines solchen Portals allerdings eine Menge Geld kosten, so dass die Bereitschaft des Bundes und der Länder zu einem solchen Systemwechsel eher gering sein dürfte. Auf der anderen Seite erscheint es indes inkonsequent, wenn der Staat die Bürger angesichts leerer Kassen zu mehr bürgerschaftlichem Engagement aufruft, aber selbst nicht bereit ist, einen eigenen Beitrag zu mehr

Qualitätskontrolle und Transparenz im Dritten Sektor zu leisten und auf diese Weise die Spendenbereitschaft zu stärken. Gerade wenn man unterstellt, dass der Dritte Sektor in Deutschland durch eine „behördliche“ Steuerungslogik gekennzeichnet ist,¹⁰⁶ dürfte ein von der Finanzverwaltung betreutes „Spendenportal“ in der Bevölkerung ernster genommen werden als mehrere miteinander konkurrierende „private“ Spenderagenturen. Vielleicht müssten diese Vermutungen auch zunächst empirisch überprüft werden.

Alternativ zu diesem „steuerverfahrensrechtlichen“ Ansatz könnte man auch beim Tatbestand der Spendenfinanzierung als solches ansetzen und allen auf dem „Spendenmarkt“ tätigen Einrichtungen – und zwar unabhängig von ihrem Steuerstatus – gewisse Informationspflichten gegenüber potentiellen Spendern auferlegen. Ansatzpunkt wäre hier nicht die Steuerbegünstigung, sondern die Einwerbung von Spenden als solche. So könnte man z.B. alle Organisationen gleich welcher Rechtsform, die sich in nennenswertem Umfang aus Spenden von Nichtmitgliedern finanzieren, dazu verpflichten, auf der eigenen Homepage bestimmte standardisierte Informationen öffentlich zugänglich zu machen. Auch hier ginge es nicht um die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen, sondern um einige für potentielle Spender entscheidungsrelevante Daten, wie sie z.B. auf freiwilliger Basis von den Teilnehmern der Transparenzinitiative „Initiative Transparente Zivilgesellschaft“ bereitgestellt werden. Natürlich müsste eine solche Informationspflicht auch faktisch durchsetzbar sein. Dies könnte z.B. über zivilrechtliche Rückforderungsrechte der Spender bei unzureichender Information geschehen, aber auch – entsprechend der Logik der früheren Sammlungsgesetze der Länder¹⁰⁷ – über behördliche Anzeigepflichten für Spenden sammelnde Einrichtungen. Auch hier stellt sich natürlich die Frage des Kosten-Nutzen-Vergleichs: Lohnt sich neben der staatlichen finanzamtlichen Überwachung eine Regulierung des Spendenmarktes mittels weitergehender Informationspflichten? Insoweit hat bereits Walz zutreffend darauf hingewiesen, dass zusätzliche Informationen für Spender eine andere Stoßrichtung haben als die Steueraufsicht.¹⁰⁸ Während die Finanzämter vor allem nachprüfen, ob im Veranlagungszeitraum die steuerlichen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO eingehalten worden sind, sollen die Informationspflichten dem Spender verlässliche Daten zur qualitativen Beurteilung der Einrichtung vermitteln.

Ferner ist daran zu erinnern, dass die behördlichen Erkenntnisse wegen des Steuergeheimnisses der Öffentlichkeit bisher überhaupt nicht zur Verfügung stehen.

VI. Schlussbemerkung

Wenn man versucht, die Ausgangsfrage in wenigen Sätzen zu beantworten, so könnte die Antwort wie folgt lauten: Wir brauchen kein eigenes HGB für Stiftungen, aber wir benötigen auf jeden Fall ein Stiftungsregister mit negativer Publizität. Ferner sollten größere Stiftungen zur entsprechenden Anwendung der handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze (mit gewissen stiftungsrechtlichen Modifikationen) und zur Prüfung ihrer Jahresabschlüsse gesetzlich verpflichtet werden. Im Bereich der Publizität von Stiftungen ist eine rechtsformspezifische Offenlegungspflicht für große Stiftungen begründbar. Gleichwohl ist vor allzu großen Erwartungen zu warnen, zumal die bisherige Diskussion über „mehr“ Transparenz im Stiftungssektor zu undifferenziert geführt worden ist. Bevor man nach dem Gesetzgeber ruft, sollte man sich zunächst darüber klar werden, welche Zielgruppe man überhaupt erreichen will und welche Transparenzinstrumente insoweit adäquat und erfolgversprechend erscheinen.

VII. Summary

If one were to attempt to answer the question posed at the outset in just a few sentences, then that answer could read as follows: We do not need a commercial code specifically for foundations, but we certainly do need a foundation register with negative reliance. Moreover, major foundations should be under a legal obligation to apply the accounting principles of commercial law correspondingly (with certain modifications for foundation law) and to have their annual financial statements audited. As regards disclosure in foundations, a specific disclosure obligation in conformity with legal form is justifiable for major foundations. Nonetheless expectations should not be too high, especially since the discussion to date on “greater” transparency in the foundation sector has

been conducted in rather too undifferentiated a manner. Before any call is made for the legislator to become active, there should first of all be clarity about the target group to be addressed and the transparency instruments which appear to be adequate and promising in this respect.

-
- 1 Dazu nur *Andrick/Suerbaum*, NJW 2002, 2905; *Burgard*, NZG 2002, 697; *Hüttemann* ZHR 167 (2003), 35; *Weitemeyer/Franzius*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), *Landesstiftungsrecht*, 2011, Rn. 1.19 ff.
 - 2 Siehe den Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht v. 19.10.2001.
 - 3 Vgl. dazu den Überblick bei *Rawert*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), *Landesstiftungsrecht*, 2011, Rn. 11.1 ff.; allgemein zur Entwicklung des Landesstiftungsrechts nach der Modernisierung *Weitemeyer/Franzius* (Fn. 1) Rn. 2.1 ff. mit eingehenden Nachweisen.
 - 4 Dazu statt vieler *Rawert* (Fn. 3), Rn. 12.11 ff.; *ders.*, Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht, FS Kreutz (2010), S. 825; *Roth*, Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz, Non Profit Law Yearbook 2009, S. 65.
 - 5 Zur Rechnungslegung von Stiftungen vgl. nur die aktuellen Überblicksdarstellungen von *Spiegel*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), *Landesstiftungsrecht*, 2011, Kapitel 19–22; *Orth*, in: v. Campenhausen (Hrsg.), *Handbuch des Stiftungsrechts*, 3. Aufl. 2009, § 37; *Kussmaul/Meyering*, in: *Beuthien/Gummert*, *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, Band 5: Verein – Stiftung bürgerlichen Rechts, 2009, § 97; ferner *Koss*, Wirtschaftliche Notwendigkeit und geschichtliche Entwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen, 2003.
 - 6 Zu diesem Aspekt *Rawert* (Fn. 3), Rn. 12.36.
 - 7 Zum Steuergeheimnis bei gemeinnützigen Einrichtungen *Waldhoff*, in: *Walz* (Hrsg.), *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, 2004, S. 157.
 - 8 Zum Diskussionsstand Ende der 60er Jahre vgl. die Dissertation von *Mühlhäuser*, *Publizität bei Stiftungen*, 1970; zu späteren Entwicklungen eingehend *Vogt*, *Publizität der Stiftung – Analyse der geltenden Rechtslage und Reformvorschläge de lege ferenda*, Hamburg, 2013.
 - 9 Siehe das Gutachten von *Ballerstedt/Salzwedel*, in: *Verhandlungen des 44. DJT*, Bd. I Gutachten, 1962.
 - 10 Studienkommission des DJT, *Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts*, 1968.
 - 11 Vgl. den Bericht in *Hauer/Pilgram/v. Pölnitz-Egloffstein* (Hrsg.), *Deutsches Stiftungswesen 1966 – 1976*, 1977, S. 361.
 - 12 Vgl. Bericht (Fn. 2), S. 31, 59.
 - 13 Dazu statt vieler *Walz*, in: *Hippel/Hopt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, S. 259; *ders.*, in: *Fond. Ambrosianeum* (Hrsg.), *Governance and Taxation of Public Benefit Non Profit Organizations*, 2002, S. 24; *Hommelhoff*, in: *Hopt/Reuter*, *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 227;

- Ott, GS Walz (2008), S. 225; Siegel, Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177; Matheus, DStR 2003, 254; Saenger/Veltmann, ZSt 2005, 67; Steuber, DStR 2006, 1182; v. Hippel, Besonderheiten der Rechnungslegung bei Nonprofit Organisationen, FS Rückle (2006), S. 277; ders., Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor, FS Hopt (2010), S. 817; Vogt, Publizität der Stiftung – der Ruf nach dem Gesetzgeber, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, S. 65; ders. (Fn. 8).
- 14 Zu dieser „funktional-rechtspolitischen Ebene“ insbesondere Walz (Fn. 13), S. 259, 275.
- 15 So etwa der Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe (Fn. 2), S. 61.
- 16 In diese Richtung etwa Orth, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 49 f.
- 17 Siehe Anheier u.a., FJSB 2012, 96.
- 18 Ebenso bereits Mühlhäuser (Fn. 8), passim.
- 19 Zu den Vorteilen eines Registrierungssystems vgl. etwa Reuter, Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 27 ff.; ders., in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2002, S. 27 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem zu §§ 80 ff Rn. 72; Hüttemann, ZHR (167), 2003, 37 ff.
- 20 Hüttemann, ZHR 167 (2003), 43 f.
- 21 Überblick bei Rawert (Fn. 3), Rn. 11.1 ff.; Vogt (Fn. 13), S. 65.
- 22 Dazu bereits Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35, 44; zustimmend Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006 S. 574; ebenso Matheus, DStR 2003, 254, 257; Wachter, GmbHR 2002, 177, 178; Schwarz, DStR 2002, 1767, 1771.
- 23 Rawert, Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht, FS Kreutz (2010), S. 825; siehe auch Roth (Fn. 4), S. 65.
- 24 Dazu näher Rawert (Fn. 23), S. 833; Roth (Fn. 4), S. 81 ff.
- 25 Bericht (Fn. 2), S. 33.
- 26 Ebenso Burgard (Fn. 22), S. 574; vgl. auch Rawert (Fn. 3), Rn. 11.51.
- 27 Anders Vogt (Fn. 13), S. 83: Positive Publizität entsprechend § 15 HGB.
- 28 Dazu Weitemeyer, NZG 2012, 1001; Stöber, DStR 2012, 804; Hüttemann, EuZW 2012, 441.
- 29 Nachweise bei Hüttemann/Rawert (Fn. 19), Vorbem zu §§ 80 ff Rn. 15 ff.
- 30 Vgl. Hüttemann ZHR 167 (2003), 44; Achilles, ZRP 2002, 23 ff.
- 31 Vgl. nur Orth (Fn. 5), § 37 Rn. 307 ff.; Spiegel (Fn. 5), Rn. 19.3; vgl. auch IDW RS HFA 5, Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen v. 25.2.2000, Wpg 2000, 391 Rn. 14 ff. und ERS HFA 5 n.F. vom 13.3.2013 Rn. 12 ff. Zum neuen IDW-Standard ERS HFA 5 ausführlich Hüttemann, Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 2013, 1561ff.
- 32 Dazu näher Orth (Fn. 5), § 37 Rn. 25 ff.; zur verbalen Berichterstattung näher Spiegel (Fn. 5), Rn. 21.13 ff.
- 33 Vgl. auch § 6 Abs. 2 S. 1 StiftG Brandenburg (Vorlage des Jahresabschlusses anstelle der Jahresrechnung bei Betreibens „eines erwerbswirtschaftlichen

Unternehmens“).

- 34 Siehe nur *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 315 ff.
- 35 Vgl. *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 332 ff.; *Spiegel* (Fn. 5), Rn. 19.8 ff.
- 36 *Lutter*, DB 1988, 489, 490.
- 37 Zur Kritik an den geltenden Rechnungslegungsvorschriften im Vereins- und Stiftungsrecht vgl. neben *Lutter*, DB 1988, 189 auch *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 128; *Walz* (Fn. 13), S. 259; *Segna*, DStR 2006, 1568; *Siegel* (Fn. 13), S. 177; von *Hippel* (Fn. 13), S. 277.
- 38 Dazu eingehend *Walz* (Fn. 13), S. 268 ff.
- 39 *Hommelhoff* (Fn. 13), S. 229.
- 40 Zu den stiftungsrechtlichen Rechnungslegungszwecken eingehend *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, 2001, S. 74 ff.; *dies.*, ZHR 164 (2000), 155.
- 41 Zum Folgenden statt vieler nur *Hüttemann*, in: Jakobs/Picker u.a. (Hrsg.), FG Flume (1998), S. 59; *ders.* in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 14.20 ff. mit Nachweisen zu abweichenden Interpretationen des stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungsgebots.
- 42 Ebenso auch *Sandberg*, ZHR 164 (2000), 162; *dies.*, ZögU 1999, 201 f.; auch IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391 Rn. 29 spricht ausdrücklich von der „Zahlungsbemessungsfunktion“ des stiftungsrechtlichen Jahresabschlusses.
- 43 Zu Adressaten und Zwecken der stiftungsrechtlichen Rechnungslegung siehe wiederum nur *Sandberg* (Fn. 40), S. 79 ff.; *dies.*, ZHR 164 (2000), 161 ff.
- 44 Dazu zuletzt *Anheier* u.a., FJSB 2012, 96.
- 45 Vgl. dazu die Angaben in Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Verzeichnis Deutscher Stiftungen, 7. Aufl. 2011, S. 54 f.
- 46 IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391 Rn. 35 ff.; ebenso ERS HFA 5 n.F. v. 13.3.2013 Rn. 33, wenn auch ohne Hinweis auf „größere“ Stiftungen.
- 47 Insbesondere *Siegel* (Fn. 13), S. 182 ff.; *Koss* (Fn. 40), S. 91 ff.
- 48 *Siegel* (Fn. 13), S. 182; *Koss* (Fn. 40), S. 92.
- 49 IDW ERS HFA 5 n.F. erlaubt als Alternative auch eine Überschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG.
- 50 Vgl. statt vieler nur *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 69, 98 ff.; *Doppstadt*, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 145; *Löwe*, Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen, 2003, S. 208 f.
- 51 Für einen Überblick vgl. etwa die rechtsvergleichenden Berichte von *Dawes*, *Grünberger* und *Runte*, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor; ferner v. *Hippel* (Fn. 13), S. 282 ff.; *ders.*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 335 ff.
- 52 In diese Richtung etwa *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 36.
- 53 Dazu etwa v. *Hippel* (Fn. 13), S. 294.
- 54 Zu diesen Problemkreisen – Standardisierung und Steigerung der Nachfrage nach Informationen – vgl. *Walz* (Fn. 13), S. 275 ff.
- 55 Dies empfiehlt bei Überschreitung der Größenkriterien des § 267 die IDW-Stellungnahme RS HFA 5, WPg 2000, 391; kritisch *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 34.

- 56 Sandberg (Fn. 40); *dies.*, ZHR 164 (2000), S. 155.
- 57 Dazu näher Sandberg (Fn. 40), S. 127 ff.
- 58 Vgl. Sandberg (Fn. 40), S. 213 ff., 224.
- 59 So Sandberg (Fn. 40), S. 222.
- 60 Zur Diskussion über das stiftungsrechtliche Kapitalerhaltungsgebot vgl. nur Hüttemann (Fn. 41), Rn. 14.29.
- 61 Ebenso Siegel (Fn. 13), S. 187.
- 62 Sandberg (Fn. 40), S. 157 ff.
- 63 Hinzuweisen ist auf Koss (Fn. 5), S. 85 ff.; Siegel (Fn. 13), S. 177 sowie die Arbeiten von Löwe (Fn. 50); Jahn, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, 2009; Busse, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, 2010.
- 64 Vgl. IDW, RS HFA 5, Wpg 2000, 391 Rn. 43 ff.
- 65 Dazu Kley, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004 S. 15 ff.; zu den Auswirkungen von Wertminderungen im Stiftungsvermögen auf die Ausschüttungspflicht vgl. Schauhoff, DStR 2004, 471; nach IDW ERS HFA 5 n.F. v. 13.3.2013 sollen solche Aufwendungen zwar ergebniswirksam sein, aber in einer (negativen) EK-Position „Umschichtungsergebnisse“ ausgewiesen werden. Eine stiftungsrechtliche Begründung für diese Vorgehensweise fehlt indes.
- 66 So IDW RS HFA 5 Rn. 41; ebenso IDW ERS HFA 5 Rn. 66; im Schrifttum finden sich demgegenüber Vorschläge für einen auch steuerrechtlich geeigneten Eigenkapitalausweis z.B. bei Hoppen, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 18 Rn. 42; Walter/Golpayegani, DStR 2000, 701.
- 67 Vgl. dazu etwa die berechtigte Kritik von Spiegel/Römer, npoR 2010, 103.
- 68 Ebenso Siegel (Fn. 13), S. 185.
- 69 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201; Schruff/Busse/Wellbrock, WPg 2008, 591; Schruff/Busse/Hoffmann, Wpg 2009, 812; Doll, npoR 2011, 118; Doll/Busse, Wpg 2010, 1007; Berndt/Schumacher/Hechenblaikner, DB 2012, 1217; kritisch Lehmann, DB 2010, 2513; Spiegel/Römer, npoR 2010, 100.
- 70 Dazu nur Berndt/Schumacher/Hechenblaikner, DB 2012, 1221.
- 71 Vgl. näher Löwe (Fn. 50), S. 264 ff.; siehe auch die Überlegungen bei Eichhorn/Heiling/Schanbacher, Stiftung & Sponsoring, Roten Seiten 3/2004.
- 72 Zutreffend IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391.
- 73 Zu dieser Befürchtung auch Hommelhoff (Fn. 13), S. 231.
- 74 Zum persönlichen Anwendungsbereich vgl. etwa Berndt/Schumacher/Hechenblaikner, DB 2012, 1218 (Spendenanteil über 10 %).
- 75 Schruff/Busse/Hoffmann, WPg 2009, 816 begründen die Abweichung vom Realisationsprinzip u.a. mit der These, gemeinnützige Organisationen dürften wegen der Selbstlosigkeit „über die Totalperiode keinen Überschuss erzielen“. Indes schließt das Selbstlosigkeitsgebot weder eine Gewinnerzielung aus (ansonsten wäre die KSt-Befreiung von Zweckbetrieben überflüssig), noch folgt daraus, dass Spenden erst dann als Ertrag gezeigt werden dürfen, wenn sie verausgabt worden sind. Zur Kritik am IDW vgl. auch Lehmann, DB 2010, 2513.

- ⁷⁶ Zu den Funktionen und der historischen Entwicklung einer von der Entscheidung der Organe unabhängigen Pflichtprüfung vgl. statt vieler nur *Habersack/Schürnbrand*, in: Staub, Großkommentar HGB, 5. Aufl. 2011, Vor § 316 Rn. 1 ff.
- ⁷⁷ Dazu prägnant *Lutter*, DB 1988, 489, 496: „Fehlinformation der Öffentlichkeit ist schlechter als der Verzicht auf Information überhaupt“.
- ⁷⁸ Vgl. zum geltenden Recht nur *Spiegel* (Fn. 5), Rn. 22.22 ff.
- ⁷⁹ Diese Zurücknahme staatlicher Aufsicht bei Einreichung geprüfter Abschlüsse entspricht schon heute der Praxis, vgl. etwa § 12 Abs. 4 Satz 3 StiftG Hessen und § 10 Abs. 3 Satz 2 StiftG Schleswig-Holstein.
- ⁸⁰ Vgl. statt vieler *Segna*, DStR 2006, 1568.
- ⁸¹ Ebenso *Orth* (Fn. 5), § 37 Rn. 37; *Segna* (Fn. 80), S. 1568, 1571; a.A. *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 129.
- ⁸² Vgl. IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391 Rn. 38; ebenso IDW ERS HFA 5 n.F. v. 13.3.2013 Rn. 40.
- ⁸³ Dazu nur *Segna* (Fn. 80), S. 1568; *Grünberger*, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 119.
- ⁸⁴ Vgl. dazu von *Hippel* (Fn. 13), S. 282 ff.; *Dawes*, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 75 ff.
- ⁸⁵ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Fn. 45), S. 54 f.
- ⁸⁶ Zu den Änderungen durch das Micro-Bilanz-Gesetz vgl. etwa *Zwirner*, BB 2012, 2331.
- ⁸⁷ Statt vieler nur *Hommelhoff* (Fn. 13), S. 229; relativierend aber *Vogt* (Fn. 13), S. 87: Publizität als Korrelat der Marktteilnahme.
- ⁸⁸ Siehe dazu etwa *Vogt* (Fn. 13), S. 87 f.
- ⁸⁹ Vgl. *Hommelhoff* (Fn. 13), S. 229; *Siegel* (Fn. 13), S. 204; *Matheus*, DStR 2003, 259; zustimmend *Vogt* (Fn. 13), S. 88.
- ⁹⁰ In diese Richtung vor allem *Hommelhoff* (Fn. 13), S. 230.
- ⁹¹ *Walz* (Fn. 13), S. 271 ff.; ähnlich bereits *Hommelhoff* (Fn. 13), S. 230.
- ⁹² Dazu *Orth* (Fn. 16), S. 66.
- ⁹³ So der Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 62.
- ⁹⁴ Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 62.
- ⁹⁵ Anders *Matheus*, DStR 2003, 258: Familienstiftung als Privatperson.
- ⁹⁶ Dazu *Waldhoff*, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 157 ff.
- ⁹⁷ Vgl. dazu auch von *Hippel*, Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor, FS Hopt (2010), S. 817.
- ⁹⁸ Kritisch gegenüber Versuchen, die Stiftungs- und Steueraufsicht durch eine „Popularaufsicht“ abrunden oder gar anspornen zu wollen, auch *Orth* (Fn. 16), S. 67.
- ⁹⁹ Zu Problemen bei der Bewertung des Stiftungsvermögens vgl. auch *Koss* (Fn. 5), S. 112 ff.; *ders.*, in: Doppstadt/Koss/Toepler, Vermögen von Stiftungen – Bewertung in Deutschland und den USA, 2002, S. 87 ff.
- ¹⁰⁰ So auch *Anheier*, FJSB 2012, 96.

- [01] Zu Recht hat bereits die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht darauf hingewiesen, dass eine isolierte Publizitätspflicht für Stiftungen eine „Benachteiligung“ dieser Rechtsform darstellen würde, vgl. Bericht S. 63.
- [02] So im Ansatz auch *Walz* (Fn. 13), S. 277: „Fortentwicklung von bewertender und schlussfolgender verbaler Leistungsbeschreibung“.
- [03] Vgl. *Walz* (Fn. 13), S. 275: „Alle gemeinnützigen Non-Profit-Organisationen, [...], brauchen also, um sich zu finanzieren und ihre ideelle Mission auszuüben, langfristiges öffentliches Vertrauen [...]“.
- [04] Zur Arbeitsweise und Finanzierung des DZI vgl. nur *Wilke*, in: *Walz* (Hrsg.), *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, 2004, S. 177.
- [05] Dazu *Hüttemann*, DB 2013, 774.
- [06] So *Anheier u.a.*, FSJB 2012, 96.
- [07] Vgl. dazu *Arndt*, npoR 2011, 41.
- [08] *Walz* (Fn. 13), S. 273.

Holzmüller im Verein?

Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen

LARS LEUSCHNER

- I. Einleitung
- II. Meinungsstand
 - 1. Entwicklung der Holzmüller-Doktrin im Aktienrecht
 - 2. Zur Anwendbarkeit der Holzmüller-Doktrin im Vereinsrecht
- III. Vereinsrechtliche Besonderheiten
 - 1. Vereinsrechtliche Kompetenzordnung
 - 2. Nichtvermögensrechtliche Ausgestaltung der Mitgliedschaft
 - 3. Vereinsspezifische Dimension der „Holzmüller-Problematik“: Untersuchungsprogramm
- IV. Vorlagepflicht des Vorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen
 - 1. Zuständigkeitsbedingte Vorlagepflichten
 - 2. Nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflichten
- V. Folgefragen
 - 1. Informationspflichten
 - 2. Mehrheitserfordernis
 - 3. Dispositivität
- VI. Fazit
- VII. Summary

I. Einleitung

Dass Vereine vielfach in ähnlicher Weise wie Handelsgesellschaften am Wirtschaftsleben teilhaben, rückt vermehrt in das juristische Bewusstsein.¹ Damit einher geht die Erkenntnis, dass auch das Vereinsrecht eine ganze Reihe von Regelungsaufgaben zu lösen hat, die bisher eher als Spezifika des Rechts der Handelsgesellschaften erachtet wurden. Viele dieser Regelungsaufgaben hängen damit zusammen, dass auch Vereine häufig mit anderen Rechtsträgern verbunden sind und hierbei konzernähnliche Strukturen bilden. Prominente Beispiele wie der ADAC e.V., der GfK e.V., oder der DEKRA e.V. aber auch die Vereine der Fußballbundesliga belegen, dass sich der eingetragene Verein hierbei vor allem als Rechtsform für Konzernobergesellschaften großer Beliebtheit erfreut.² Die aus einer solchen Struktur resultierenden Probleme sind indes grundsätzlich die gleichen, wie man sie aus dem Aktien- oder GmbH-Konzernrecht kennt.³ Das gilt auch für die Frage, inwieweit der Vereinsvorstand zur Durchführung von Maßnahmen der Gruppenbildung, Gruppenumbildung und Gruppenleitung (nachfolgend: gruppenspezifische Maßnahmen) der vorherigen Zustimmung der Mitgliederversammlung bedarf. Sie stellt sich beispielweise dem Vorstand des FC Bayern München e.V., wenn es darum geht, im Wege des Beteiligungsverkaufs oder durch Kapitalerhöhungen Investoren in die Bayern München AG (u.a. Trägerin des Spielbetriebs Profifußball) aufzunehmen.⁴ Für das Aktienrecht waren entsprechende Fragestellungen im Anschluss an das Holzmüller-Urteil⁵ aus dem Jahr 1982 Gegenstand einer intensiven Diskussion, die ein hoch ausdifferenziertes Meinungsbild hervorgebracht hat. Inwieweit die diesbezüglichen Erkenntnisse auch für den Verein fruchtbar gemacht werden können oder aber es einer vereinspezifischen Lösung bedarf, ist Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen.

II. Meinungsstand

1. Entwicklung der Holzmüller-Doktrin im Aktienrecht

In dem bereits genannten Holzmüller-Urteil hat der BGH⁶ entschieden,

dass in bestimmten Konstellationen eine ungeschriebene Zuständigkeit der Hauptversammlung anzuerkennen sei. Im konkreten Fall ging es um eine Aktiengesellschaft, die ihren Seehafenbetrieb, welcher ca. 80% ihrer Aktiva ausmachte, auf eine Tochtergesellschaft ausgegliedert hat. Zur Begründung führten die Richter aus, dass die Mitglieder der Aktiengesellschaft infolge der Ausgliederung die Möglichkeit verlören, auf die betroffenen Vermögensgegenstände unmittelbar einzuwirken (so genannter Mediatisierungseffekt). Zudem gefährde der Vermögenstransfer die Vermögensinteressen der Aktionäre.⁷ 22 Jahre später hat der BGH die Holzmüller-Grundsätze in seiner Gelatine-Entscheidung im Kern bestätigt und in wesentlichen Punkten präzisiert.⁸ Von besonderer Bedeutung war insoweit die Feststellung, dass die postulierte Hauptversammlungsbefugnis auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben soll und hiernach insbesondere in quantitativer Hinsicht voraussetzt, dass der von der Ausgliederung betroffene Bereich in seiner Bedeutung dem Seehafenbetrieb aus der Holzmüller-Entscheidung nahe kommt.⁹ Des Weiteren stellte der BGH klar, dass bei Bestehen eines Zustimmungserfordernisses der Zustimmungsbeschluss einer qualifizierten Mehrheit bedarf.¹⁰

2. Zur Anwendbarkeit der Holzmüller-Doktrin im Vereinsrecht

Die Übertragbarkeit der Holzmüller-Doktrin auf den Verein wurde erstmals Ende der neunziger Jahre im Zusammenhang mit der Ausgliederung von Lizenzspielerabteilungen durch Vereine der Fußball-Bundesliga diskutiert.¹¹ Dabei ging man im Ergebnis überwiegend davon aus, dass die aktienrechtlichen Grundsätze auch für den Verein Geltung beanspruchen.¹² Zwar wird betont, dass im Unterschied zur Aktie der Aspekt des Vermögensschutzes bei der Mitgliedschaft regelmäßig keine Rolle spielt.¹³ Der Mediatisierungseffekt betreffe jedoch die Mitwirkungsrechte und berühre daher die Vereinsmitglieder nicht anders als die Mitglieder einer Aktiengesellschaft.¹⁴ Zuweilen wird auch in Anlehnung an die Paralleldiskussion im GmbH-Recht¹⁵ argumentiert, dass aufgrund der im Vergleich zur Hauptversammlung stärkeren Stellung der Mitgliederversammlung die im Aktienrecht anerkannten

Mitwirkungsbefugnisse der Mitgliedervertretung für den Verein erst recht gelten müssen.¹⁶

Soweit zu etwaigen Folgefragen Stellung bezogen wird, ist das Meinungsbild uneinheitlich. Was das Mehrheitserfordernis anbetrifft, plädieren manche Autoren in Anlehnung an die h.M. im Aktienrecht für die Notwendigkeit einer qualifizierten Mehrheit.¹⁷ Andere lassen hingegen die einfache Mehrheit genügen.¹⁸ Diskutiert wird auch, ob die „Holzmüller-Zuständigkeit“ in der Satzung abbedungen werden kann. Teilweise wird eine solche Möglichkeit unter Hinweis darauf, dass gemäß § 40 BGB selbst die Satzungsänderungskompetenz der Mitgliederversammlung dispositiv sei, bejaht.¹⁹ Nach anderer Auffassung soll das Zustimmungserfordernis hingegen wegen seiner einschneidenden Auswirkungen zwingend sein.²⁰

III. Vereinsrechtliche Besonderheiten

Inwieweit die aktienrechtlichen Holzmüller-Grundsätze tatsächlich auf den als Obergesellschaft fungierenden Verein übertragen werden können, lässt sich nur auf Grundlage einer Analyse der den Verein von der Aktiengesellschaft unterscheidenden Besonderheiten beurteilen.

1. Vereinsrechtliche Kompetenzordnung

Ein zentraler Unterschied besteht zunächst mit Blick auf die vereinsrechtliche Kompetenzordnung. Während der Vorstand der Aktiengesellschaft nach dem AktG bezüglich Geschäftsführungsangelegenheiten im Grundsatz über eine ausschließliche Zuständigkeit verfügt (§§ 76 Abs. 1, 119 AktG), stellt sich die Kompetenzverteilung zwischen dem Vereinsvorstand und der Mitgliederversammlung grundlegend anders dar. Zwar weist auch das Vereinsrecht dem Vorstand eine Geschäftsführungsbefugnis zu (vgl. § 27 Abs. 3 BGB), während es für die Mitgliederversammlung ausdrücklich nur eine Zuständigkeit für bestimmte Grundlagengeschäfte wie Satzungsänderungen (§ 33 Abs. 1 BGB) oder die Auflösung (§ 41 BGB) vorsieht. Der entscheidende Unterschied besteht jedoch darin, dass die

Mitgliederversammlung gegenüber dem Vorstand gemäß § 27 Abs. 3 i.V. mit § 665 BGB weisungsbefugt ist und hiernach auch in Geschäftsführungsangelegenheiten ein Letztentscheidungsrecht hat. Man kann daher auch von einer *Allzuständigkeit* der Mitgliederversammlung sprechen.

Aufgrund des Weisungsrechts kommt es zu einer Überlagerung der Zuständigkeitsbereiche, die sich wie folgt beschreiben lässt: Im Bereich der Geschäftsführung besteht eine *konkurrierende Zuständigkeit* von Mitgliederversammlung und Vorstand, auf deren Grundlage der Vorstand tätig werden kann, solange die Mitgliederversammlung keine gegenteilige Entscheidung trifft.²¹ Macht die Mitgliederversammlung von ihrer Zuständigkeit Gebrauch, schließt dies die Zuständigkeit des Vorstandes aus. Davon zu unterscheiden ist der Bereich, in dem die Mitgliederversammlung eine *Alleinzuständigkeit* hat. Ist diese Kategorie betroffen, darf der Vorstand eine Maßnahme nicht ohne vorherige Sachentscheidung der Mitgliederversammlung durchführen.

2. *Nichtvermögensrechtliche Ausgestaltung der Mitgliedschaft*

Da die Holz Müller-Doktrin dem Mitgliederschutz dient, gilt es des Weiteren die Unterschiede zwischen der aktien- und der vereinsrechtlichen Mitgliedschaft zu beachten. Augenscheinlich ist insoweit, dass während die Aktie umfangreiche Vermögensrechte vermittelt, entsprechende Rechte im Rahmen der vereinsrechtlichen Mitgliedschaft kaum eine Rolle spielen.²² Ein Anspruch auf Gewinnausschüttung ist gesetzlich ebenso wenig wie ein Abfindungsanspruch im Falle des Austritts vorgesehen.²³ Selbst der Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös ist nicht zwingend (vgl. § 45 BGB). Im Ergebnis bedeutet dies, dass anders als im Aktienrecht, wo Minderungen des Verbandsvermögens infolge gruppenspezifischer Maßnahmen unmittelbare Rückwirkung auf die Vermögensrechte der Aktionäre haben, ein solcher Zusammenhang beim Verein vernachlässigt werden kann.

Allerdings gilt es zu beachten, dass das Verbandsvermögen nicht nur als Substrat der Vermögens-, sondern auch der Herrschaftsrechte eine Rolle

spielt. Sofern ein Verband über Vermögen verfügt, vermitteln die Herrschaftsrechte nicht zuletzt auch die Befugnis über dessen Verwendung zu entscheiden. Während ein Zuwachs von Verbandsvermögen hiernach die Herrschaftsrechte qualitativ aufwertet, bewirken Minderungen den gegenteiligen Effekt. Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass auch beim Verein Vermögensminderungen nicht ohne Rückwirkung auf die Mitgliedschaftsrechte bleiben. Anders als im Aktienrecht beschränkt sich die Rückwirkung jedoch auf die Herrschaftsrechte.

3. Vereinsspezifische Dimension der „Holzmüller-Problematik“: Untersuchungsprogramm

Insbesondere wegen der Unterschiede zwischen der aktien- und der vereinsrechtlichen Kompetenzordnung steht die Holzmüller-Problematik beim Verein unter gänzlich anderen Vorzeichen als bei der Aktiengesellschaft: Angesichts der Allzuständigkeit der Mitgliederversammlung stellt sich die Frage nach einer ungeschriebenen Zuständigkeit nicht. Aufgrund ihres Weisungsrechts ist es der Mitgliederversammlung prinzipiell stets möglich, die Sachentscheidung an sich zu ziehen und somit jede Art von gruppenspezifischen Maßnahmen durch einen entsprechenden Beschluss zu verhindern. Als problematisch erweist sich jedoch, dass der Vorstand außerhalb des Bereichs der Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung über eine konkurrierende Zuständigkeit verfügt und daher grundsätzlich nicht abwarten muss, bis die Mitgliederversammlung eine Sachentscheidung gefällt hat. Im Mittelpunkt der vereinsrechtlichen „Holzmüller-Problematik“ steht daher die Frage, ob und in welchem Umfang im Vorfeld gruppenspezifischer Maßnahmen für den Vereinsvorstand auch dann eine Vorlagepflicht besteht, wenn die Maßnahme dem Bereich der konkurrierenden Zuständigkeit zuzuordnen ist.

Aus dem Gesagten ergibt sich folgendes Untersuchungsprogramm: Zunächst einmal gilt es zu überprüfen, in welchem Umfang gruppenspezifische Maßnahmen gegebenenfalls in die Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung fallen und daher zur Durchführung einer entsprechenden Sachentscheidung der Mitgliederversammlung bedürfen (unter IV.1.). Im Anschluss daran wird der angesprochenen Frage

nachgegangen, ob und inwieweit der Vorstand auch Maßnahmen, die nicht in die Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung fallen, dieser vorzulegen hat (unter IV.2.). Sodann erfolgt die Erörterung einer Reihe von Folgefragen, die sich stellen, sofern eine Pflicht zur Involvierung der Mitgliederversammlung besteht: Diese betreffen den Umfang der flankierenden Informationspflichten (unter V.1.), das maßgebliche Mehrheitserfordernis (unter V.2.) und die Dispositivität etwaiger Vorlagepflichten (unter V.3.).

IV. Vorlagepflicht des Vorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen

Ist der Vereinsvorstand verpflichtet, vor der Durchführung einer Maßnahme die Mitgliederversammlung zu konsultieren, kann man von einer Vorlagepflicht sprechen.²⁴ Mit Blick auf die Ursachen sind zwei Arten von Vorlagepflichten zu unterscheiden:²⁵ Beruht die Vorlagepflicht auf der Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung, handelt es sich um eine *zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht*. Ist der Vorstand zur Vorlage verpflichtet, obwohl er die Maßnahme aufgrund eigener Zuständigkeit durchführen könnte, handelt es sich um eine *nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht*.

1. Zuständigkeitsbedingte Vorlagepflichten

Gruppenspezifische Maßnahmen können unter verschiedenen Gesichtspunkten in die Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung fallen. Neben § 33 Abs. 1 BGB ist vor allem an die rechtsformunabhängigen Zustimmungserfordernisse des UmwG sowie die analoge Anwendung der aktienrechtlichen Regelungen des § 179a AktG und des § 293 Abs. 2 AktG zu denken.

a) Betroffenheit des statutarischen Gegenstandes der Vereinstätigkeit (§ 33 Abs. 1 BGB)

Steht der durch eine gruppenspezifische Maßnahme zu bewirkende Zustand im Widerspruch zur Satzung des Vereins, bedarf es im Vorfeld

deren Änderung durch die Mitgliederversammlung (§ 33 Abs. 1 BGB). Denkbar ist eine entsprechende Notwendigkeit unter zwei Gesichtspunkten:

Zum einen ist anerkannt, dass die durch die statutarische Gegenstandsklausel vorgegebenen Beschränkungen der Verbandstätigkeit nicht nur hinsichtlich der von einem Verband selbst ausgeführten Tätigkeiten maßgeblich sind, sondern auch für die mittelbare Betätigung in Tochtergesellschaften zu beachten sind.²⁶ Das *Verbot gegenstandswidriger Geschäfte* gilt hiernach gruppenweit. Gründe, weshalb für den Verein Abweichendes gelten sollte, sind nicht ersichtlich.²⁷ Erwirbt hiernach der Verein eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft oder begründet eine solche, muss die Betätigung dieser Gesellschaft von der Satzung des Vereins erfasst sein. Eine Ausnahme ist nur dann anzuerkennen, wenn es sich um eine geringfügige Beteiligung handelt, die als bloße Finanzanlage (Synonym: kapitalistische Beteiligung) zu qualifizieren ist.²⁸ In diesen Fällen genügt es, wenn die Satzung die Verwaltung von Finanzanlagen gestattet.²⁹

Zum anderen stellt sich wie auch im Recht der Handelsgesellschaften die Frage, ob die Auslagerung von Verbandsvermögen auf Tochtergesellschaften unabhängig von deren Betätigung deshalb einer statutarischen Ermächtigung bedarf, weil hiermit eine Strukturänderung verbunden ist. Auf Grundlage der h.M. im Recht der Handelsgesellschaften, die die Notwendigkeit einer solchen Konzernklausel bejaht,³⁰ spricht alles dafür, dass eine entsprechende Notwendigkeit auch beim Verein besteht. Eine Gruppenbildung wäre dem Vereinsvorstand demnach nur möglich, wenn die Satzung dies ausdrücklich vorsieht.³¹ Bei näherer Betrachtung zeigt sich indes, dass die zur Begründung des Erfordernisses einer Konzernklausel vorgetragenen Argumente nicht zu überzeugen vermögen.³² Insbesondere liegt es auf der Hand, dass der von der h.M. ins Feld geführte Mitgliederschutz nur im Wege eines Ad-hoc-Zustimmungserfordernisses im Einzelfall gewährleistet werden kann. Muss aber die Mitgliedervertretung ohnehin im Einzelfall zustimmen, ergibt das zusätzliche Erfordernis einer Generalermächtigung im Sinne einer Konzernklausel keinen rechten Sinn. Konsequenterweise sollte daher generell und somit auch für den Verein

auf das Erfordernis einer Konzernklausel verzichtet werden.

b) Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz

Unproblematisch besteht eine Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung aufgrund der §§ 125, 103 S. 1 UmwG, wenn der Verein Vermögen nach den Regeln des § 123 Abs. 3 UmwG auf einen bestehenden oder zu gründenden Rechtsträger ausgliedert.³³ Für andere Umwandlungsmaßnahmen, die sich auf Ebene von Tochter- oder Enkelgesellschaften abspielen und an denen der Verein nicht unmittelbar beteiligt ist, lässt sich dem UmwG eine Zuständigkeit der Mitgliederversammlung nicht entnehmen.

c) Gesamtvermögensübertragung (§ 179 a AktG analog)

Als deutlich problematischer erweist sich die Frage, ob analog § 179a AktG ein Zustimmungserfordernis besteht, wenn der Verein sein (annähernd) gesamtes Vermögen überträgt.³⁴ Ihre Beantwortung wird dadurch erschwert, dass auch im Aktienrecht wenig Klarheit bezüglich des Schutzzwecks der Regelung besteht. Überwiegend geht man davon aus, das Zustimmungserfordernis diene gleichermaßen den Vermögensinteressen der Aktionäre und dem Schutz ihrer Dispositionsfreiheit. Die Vermögensinteressen sind dadurch gefährdet, dass die Gesamtvermögensübertragung möglicherweise ohne angemessene Gegenleistung erfolgt.³⁵ Der Topos der Dispositionsfreiheit betrifft demgegenüber die Gefahr, dass die Gesellschaft im Anschluss an die Veräußerung (zumindest vorübergehend) nicht mehr in der Lage ist, ihren Unternehmensgegenstand auszufüllen.³⁶

Die skizzierte Annahme eines „doppelten“ Schutzzwecks vermag indes nicht zu überzeugen. Mit einer Mindermeinung³⁷ ist vielmehr davon auszugehen, dass § 179a AktG allein dem Vermögensschutz dient. Maßgeblich ist insoweit das Verhältnis von § 179a AktG zu § 179 AktG. Führt die Vermögensveräußerung zu einem Unterschreiten des statutarischen Unternehmensgegenstandes, folgt das Zustimmungserfordernis bereits aus § 179 AktG. Ausweislich des Wortlauts von § 179a Abs. 1 AktG und der Gesetzesbegründung wollte der Gesetzgeber gerade Fälle erfassen, in denen die Satzung die bloße

Vermögensverwaltung bereits abdeckt.³⁸ Soll aber die Hauptversammlung einem Vorgang zustimmen, dessen Auswirkungen auf den Unternehmensgegenstand sie bereits generell gebilligt hat, kann der Zweck des Zustimmungserfordernisses nur darin bestehen, den Vorgang der Vermögensveräußerung als solchen, d.h. die konkreten Vertragsbedingungen wegen ihrer außergewöhnlichen Auswirkungen auf das Gesellschaftsvermögen, der Kontrolle durch die Aktionäre zu unterwerfen.³⁹ Hierfür sprechen nicht zuletzt auch die in § 179a Abs. 2 AktG vorgesehenen Informationsrechte, die ersichtlich darauf zielen, den Aktionären eine Beurteilung der Angemessenheit der Vertragsbedingungen zu ermöglichen.

Dient hiernach § 179a AktG allein dem Vermögensschutz, scheidet eine analoge Anwendung auf den Verein aus. Denn der Schutz vor Vermögensminderungen ist in erster Linie für die Vermögensrechte von Bedeutung, welche aber beim Verein typischerweise keine Rolle spielen.⁴⁰ Zwar kommt dem Vereinsvermögen auch als Substrat mitgliedschaftsrechtlicher Herrschaftsrechte Bedeutung zu. Insoweit sind die Mitglieder jedoch ausreichend durch die organschaftlichen Sorgfaltspflichten des Vorstandes sowie die nachfolgend zu behandelnde nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht, die bei entsprechenden Vorgängen stets eingreifen wird, geschützt.⁴¹

d) Abschluss eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags (§ 293 Abs. 2 AktG analog)

Der Abschluss eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags durch den Verein als Obergesellschaft dürfte vergleichsweise geringe praktische Relevanz haben. Weil sich der Verein auf diese Weise einer unbeschränkten Haftung für fremde unternehmerische Risiken aussetzt (§§ 302 Abs. 1, 2, 303 Abs. 1 AktG), wird eine solche Gestaltung in aller Regel unter dem Gesichtspunkt der Rechtsformverfehlung (§§ 21, 22 BGB) unzulässig sein.⁴² Sollte dem ausnahmsweise anders sein,⁴³ stellt sich die Frage, ob ein Zustimmungserfordernis der Mitgliederversammlung aus einer analogen Anwendung von § 293 Abs. 2 AktG folgt. Auf Grundlage der h.M., die den Zweck des Zustimmungserfordernisses in der angesprochenen Risikoübernahme

erblickt,⁴⁴ sprechen die besseren Gründe für eine Analogie. Zwar geht es auch insoweit um den Schutz des Verbandsvermögens. Anders als die Gesamtvermögensübertragung betrifft die Übernahme der Haftung für unternehmerisches Risiko aber tendenziell die Gefahr nicht nur der Vermögensminderung, sondern eines Totalverlustes. Tritt aber ein vollständiger Totalverlust ein, ist dessen Rückwirkung auf die Herrschaftsrechte so erheblich, dass allein dies die analoge Anwendung von § 293 Abs. 2 AktG rechtfertigt.

2. Nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflichten

a) Nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht als Ausfluss des Weisungsrechts

Wie ausgeführt, verfügt die Mitgliederversammlung auch jenseits ihrer Alleinzuständigkeit über eine konkurrierende Zuständigkeit, die es ihr erlaubt, gruppenspezifische Maßnahmen anzuweisen oder zu verhindern. Als problematisch erweist sich jedoch, dass vor allem in größeren Vereinen die Mitgliederversammlung in ihrer tatsächlichen Handlungsfähigkeit dem Vorstand regelmäßig deutlich unterlegen ist und in der Folge ihre konkurrierende Zuständigkeit faktisch leerzulaufen droht. Da die ordentliche Mitgliederversammlung meist nur im Jahresturnus stattfindet,⁴⁵ ist es dem Vorstand ohne weiteres möglich, einer Sachentscheidung der Mitgliederversammlung durch die Schaffung vollendeter Tatsachen zuvorzukommen. Eine gegenläufige Initiative der Mitglieder dürfte zumeist schon daran scheitern, dass sie nicht rechtzeitig informiert werden.⁴⁶

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass ein solches Leerlaufen der Befugnisse der Mitgliederversammlung nicht im Einklang mit der ihr vom Gesetzgeber zugedachten Rolle als oberstes Organ steht. In Übereinstimmung mit vereinzelter Stimmen in der vereinsrechtlichen Literatur⁴⁷ ist daher auch im Bereich der konkurrierenden Zuständigkeit unter bestimmten Voraussetzungen eine Vorlagepflicht anzuerkennen.⁴⁸ Zwar lässt sich eine solche Vorlagepflicht nicht auf § 36 2. Alt BGB stützen.⁴⁹ Denn die Regelung stellt nicht auf die Interessen der Mitglieder, sondern des Vereins ab. Sie setzt insoweit eine Mitwirkungspflicht der

Mitgliedervertretung voraus und begründet sie nicht.⁵⁰ Möglich ist jedoch, die nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht rechtsfortbildend unmittelbar aus dem Weisungsrecht der Mitgliederversammlung abzuleiten. Die Existenz des Weisungsrechts und die damit verbundene Anerkennung der Mitgliederversammlung als oberstes Vereinsorgan lassen den Schluss zu, dass der Gesetzgeber unausgesprochen vom Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen für die effektive Ausübung des Weisungsrechts ausgegangen ist. Dass diese Voraussetzungen in der Praxis regelmäßig nicht vorliegen bzw. nicht durch eine Vorlagepflicht geschaffen wurden, erweist sich hiernach als planwidriger Zustand bzw. Regelungslücke.

b) Umfang der Vorlagepflicht

Es bleibt die Frage nach der Reichweite einer solchen nicht zuständigkeitsbedingten Vorlagepflicht. Denn so notwendig eine Vorlage bei Maßnahmen mit einschneidender Rückwirkung auf die Mitgliedschaftsrechte ist und hiernach insbesondere im Bereich gruppenspezifischer Maßnahmen in Betracht kommt, so klar ist auch, dass die Mitglieder nicht über jede Geschäftsführungsangelegenheit entscheiden können und wollen. Zur Abgrenzung bedarf es daher einer Orientierung am mutmaßlichen Entscheidungswillen der Mitgliederversammlung. Diesen wird man unterstellen können, wenn die geplante Maßnahme aufgrund ihrer faktischen Rückwirkung auf die Vereinsmitgliedschaft zu einer signifikanten Beeinträchtigung der Mitgliedschaftsrechte führt.⁵¹ Bei der Beantwortung der Frage, wann dies der Fall ist, bedarf es einer Kategorienbildung, welche sich an den unterschiedlichen Auswirkungen gruppenspezifischer Maßnahmen orientiert.⁵²

aa) Mediatisierungseffekt (Ausgliederungsmaßnahmen)

Einer ersten Kategorie sind alle diejenigen Maßnahmen zuzuordnen, die den im Mittelpunkt der aktienrechtlichen Holz Müller-Diskussion stehenden Mediatisierungseffekt bewirken. Dies betrifft insbesondere Maßnahmen, durch die zuvor unmittelbar der Obergesellschaft zugeordnetes Vermögen in eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung

transformiert wird.⁵³ Neben der Ausgliederung nach dem UmwG fallen hierunter auch die Ausgliederung im Wege der Universalsukzession und der Beteiligungserwerb. Versteht man den Begriff der Ausgliederung im weiteren Sinne, liegt es nahe, die in dieser Kategorie zusammengefassten Maßnahmen als Ausgliederungsmaßnahmen zu bezeichnen.

Für die Mitglieder der Obergesellschaft ist die durch Ausgliederungsmaßnahmen bewirkte Mediatisierung deshalb von Bedeutung, weil sie zu einer faktischen Verkürzung ihrer auf die betroffenen Vermögensgegenstände bezogenen Herrschaftsrechte führt. Folglich handelt es sich bei der Mediatisierung aufgrund von Ausgliederungsmaßnahmen auch um einen Aspekt, der die Mitglieder eines als Obergesellschaft fungierenden Vereins betrifft. Gleichwohl griffe es zu kurz, bezüglich sämtlicher Ausgliederungsmaßnahmen von einem mutmaßlichen Willen der Mitgliederversammlung auf Entscheidungsteilhabe auszugehen. Denn zum einen handelt es sich bei der Mediatisierung letztlich um eine ubiquitäre Erscheinungsform wirtschaftlichen Handelns, die keinesfalls nur im Zusammenhang mit gruppenspezifischen Maßnahmen auftritt. So bewirkt auch die Einzahlung von Bargeld auf ein Bankkonto aufgrund der damit einhergehenden Transformation einer dinglichen in eine schuldrechtliche Berechtigung im weitesten Sinne einer Art Mediatisierung. Zum anderen gilt es zu beachten, dass es sich bei der Mitgliedschaft als solcher bereits um ein vergleichsweise stark mediatisiertes Recht handelt. Unmittelbaren Zugriff auf Vermögensgegenstände hat das einzelne Mitglied auch dann nicht, wenn diese beim Verein selbst angesiedelt sind. Es besteht lediglich die Möglichkeit, durch entsprechende Stimmabgabe auf die Entscheidung der Mitgliederversammlung einzuwirken und hierdurch Einfluss auf den unmittelbar verfügungsbefugten Vorstand zu nehmen. Von einem signifikanten, eine Vorlagepflicht auslösenden Mediatisierungseffekt lässt sich deshalb nur sprechen, wenn die infrage stehende Ausgliederungsmaßnahme sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht bestimmte Kriterien erfüllt.

In *qualitativer Hinsicht* ist zu fordern, dass der durch die infrage stehende Maßnahme bewirkten zusätzlichen Mediatisierung in Relation zum bisherigen Mediatisierungsgrad eine gewisse Relevanz zukommt. Wie hoch der bisherige, d.h. ohne die infrage stehende Maßnahme bestehende

Mediatisierungsgrad ist, hängt von der Zuständigkeitsordnung der Obergesellschaft ab. Im Fall des Vereins mit gesetzlicher Zuständigkeitsverteilung ist der Einfluss der Mitglieder auf die Verwendung des Vereinsvermögens wegen des der Mitgliederversammlung zustehenden Weisungsrechts vergleichsweise hoch. Das gilt insbesondere im Unterschied zur Aktiengesellschaft, wo die Aktionäre aufgrund der Vorstandsautonomie kaum Einfluss ausüben können.⁵⁴ Ob der vergleichsweise geringe Mediatisierungsgrad der vereinsrechtlichen Mitgliedschaft infolge der gruppenspezifischen Maßnahme erheblich erhöht wird, hängt sodann von der Zuständigkeitsverteilung der Untergesellschaft ab, in die das Vermögen transferiert wird. Ist dort ein Weisungsrecht der Mitgliedervertretung vorgesehen, ist der Einflussverlust vergleichsweise gering. Dem Verein (und seinen Mitgliedern) verbleibt aufgrund seiner Rechte in der Mitgliedervertretung der Untergesellschaft ein starker Einfluss auf die betroffenen Vermögensgegenstände. Erfolgt die Ausgliederung beispielsweise auf eine GmbH, behält die Mitgliederversammlung die Möglichkeit, den Vereinsvorstand anzuweisen, in der Gesellschafterversammlung der GmbH bestimmte Weisungen gegenüber der Geschäftsführung durchzusetzen (Weisungskette). Gegenteilig liegen die Dinge, wenn die Organisationsverfassung der Untergesellschaft wie im Fall der Aktiengesellschaft die eigenverantwortliche Leitung durch den Vorstand vorsieht. Hier kommt es infolge der Ausgliederung beim Verein (und in der Folge seinen Mitgliedern) zu einem signifikanten Kompetenzverlust. Verallgemeinernd lässt sich sagen, dass in qualitativer Hinsicht ein signifikanter Mediatisierungseffekt dann zu bejahen ist, wenn die Mitgliederversammlung vor Durchführung der Ausgliederungsmaßnahmen aufgrund eines Weisungsrechts über die Verwendung der betroffenen Vermögensgegenstände bestimmen konnte, während im Anschluss an die Durchführung eine vergleichbare Einflussmöglichkeit mangels einer entsprechenden Weisungskette nicht mehr besteht.⁵⁵

Mit Blick auf die *quantitativen Anforderungen* des vom Mediatisierungseffekt betroffenen Vermögens kann die Lösung sicherlich nicht in der Übernahme der vom BGH in der Holzmüller-Rechtsprechung für die Aktiengesellschaft entwickelten Kriterien liegen. Denn anders als

im Aktienrecht geht es vorliegend nicht um die „Durchbrechung der vom Gesetz vorgesehenen Kompetenz- und Arbeitsteilung“,⁵⁶ sondern um die Frage, ab welcher Schwelle von einem mutmaßlichen Willen der Mitgliederversammlung zur Ausübung ihrer gesetzlich vorgesehenen Kompetenz auszugehen ist. Anliegen ist somit nicht die Identifizierung von Extremfällen, sondern die Statuierung einer sinnvollen Bagatellgrenze, bei deren Unterschreiten ein Desinteresse der Mitglieder an ihrer Mitwirkung zu vermuten ist. In Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 62 Abs. 1 UmwG bietet es sich an, eine Vorlagepflicht dann zu verneinen, wenn die Mediatisierung Vermögensgegenstände betrifft, die 10% oder weniger des Verkehrswertes des Vereinsvermögens repräsentieren.⁵⁷

bb) Verwässerungseffekt (Drittbeteiligungsmaßnahmen)

Auch wenn beide Effekte in ein und derselben Maßnahme zusammentreffen können, ist vom Mediatisierungseffekt der Verwässerungseffekt zu unterscheiden. Ein Verwässerungseffekt tritt immer dann ein, wenn Dritten (Nichtmitgliedern) Rechte an Vermögensgegenständen des Vereins zugewilligt werden. Im gruppenspezifischen Zusammenhang betrifft dies insbesondere den Fall, dass der Verein als Obergesellschaft im Anschluss an die Ausgliederung von Vermögen auf eine 100%-ige Tochtergesellschaft seine Beteiligung an dieser Gesellschaft im Wege der Beteiligungsveräußerung oder der Kapitalerhöhung unter Bezugsrechtsausschluss reduziert. Extremfall der eine „Verwässerung“ bewirkenden Drittbeteiligung ist die vollständige Veräußerung, d.h. die Reduzierung der Beteiligungsquote auf null.

Der Verwässerungseffekt entfaltet unter zweierlei Gesichtspunkten Rückwirkung auf die Mitgliedschaftsrechte, welche beide aus der Diskussion um das aktienrechtliche Bezugsrecht bekannt sind.⁵⁸ Zunächst besteht die Gefahr, dass das typischerweise der Obergesellschaft im Gegenzug für die Drittbeteiligung unmittelbar oder mittelbar zufließende Vermögen hinter dem wirtschaftlichen Wert der Drittbeteiligung zurückbleibt und das Vermögen der Obergesellschaft auf diese Weise eine Minderung erfährt (Bsp.: Beteiligung an Tochtergesellschaft wird unter Wert veräußert). Da die entsprechende Rückwirkung aber primär die

Vermögensrechte betrifft, welche beim Verein eine untergeordnete Rolle spielen, kann dieser Aspekt vorliegend vernachlässigt werden. Bedeutsamer ist die Rückwirkung, die der der Drittbeteiligung immanente Vermögensaustausch auf die Herrschaftsrechte hat. Denn unabhängig davon, ob die Gegenleistung angemessen ist, verringert sich durch die Drittbeteiligung der Einfluss der Obergesellschaft und seiner Mitglieder auf die betroffenen Vermögensgegenstände. Dass durch den Zufluss der Gegenleistung umgekehrt das Substrat des Einflusses erweitert wird, ist zwar als gegenläufiger (positiver) Effekt zu verbuchen.⁵⁹ Doch lassen sich, weil es nicht um Vermögens-, sondern um Herrschaftsrechte geht, beide Effekte nicht einfach gegeneinander aufrechnen. Wird der Einfluss auf einen Vermögensgegenstand zu Gunsten eines anderen Vermögensgegenstandes aufgegeben, führt dies letztlich stets zu einer mehr oder minder starken „faktischen Umformung“ der mitgliedschaftlichen Herrschaftsrechte.

Auch im Zusammenhang mit dem Verwässerungseffekt bedarf es indes der Relativierung. Bedenkt man, dass es sich bei der Vollveräußerung von Vermögensgegenständen letztlich um die stärkste denkbare Form der Verwässerung handelt, wird deutlich, dass es sich insoweit um kein Spezifikum gruppenspezifischer Maßnahmen handelt. Jeder Aktivtausch – auch der Erwerb von Büromaterial – stellt letztlich eine Drittbeteiligung mit entsprechender Rückwirkung auf die Mitgliedschaftsrechte dar. Auch der Verwässerungseffekt muss daher, um eine Vorlagepflicht des Vorstands zu begründen, in qualitativer und quantitativer Hinsicht bestimmte Kriterien erfüllen.

In *qualitativer Hinsicht* ist zunächst zu verlangen, dass durch die Drittbeteiligung der Einfluss des Vereins auf den betroffenen Vermögensgegenstand bzw. die betroffenen Vermögensgegenstände signifikant gemindert wird. Unproblematisch der Fall ist dies, wenn sich der Verein seiner Berechtigung an dem Vermögensgegenstand vollständig entledigt (Vollveräußerung). Aus dem Bereich der gruppenspezifischen Maßnahmen ist hier insbesondere an die vollständige Beteiligungsveräußerung zu denken.⁶⁰ Im Fall der lediglich partiellen Aufgabe von Einflussmöglichkeiten (Teilveräußerung) ist demgegenüber darauf abzustellen, ob wesentliche Beteiligungsschwellen unterschritten

werden. Signifikant ist in jedem Fall die erstmalige Drittbeteiligung, d.h. die Konstellation, dass der Verein im Wege der Beteiligungsveräußerung oder Kapitalerhöhung erstmals Dritte als Gesellschafter einer Tochtergesellschaft aufnimmt. Bezüglich des eingangs genannten Beispiels des Bayern München e.V. betraf dies die Beteiligung der Adidas AG an der Bayern München AG.⁶¹ Relevant ist darüber hinaus aber auch jede Teilveräußerung (i.w.S.), die dazu führt, dass Beteiligungsschwellen unterschritten werden, an die bestimmte Rechte geknüpft sind. Relevant ist hiernach typischerweise das Unterschreiten der 75%-, der 50%- und der 25%-Schwelle. Die Verringerung von Beteiligungen jenseits dieser Schwellenwerte, wie sie z.B. im Fall der Beteiligung der Audi AG an der Bayern München AG stattfand,⁶² genügt demgegenüber regelmäßig nicht um eine Vorlagepflicht zu begründen.

In *qualitativer Hinsicht* sind dieselben Kriterien wie beim Mediatisierungseffekt zugrunde zu legen. Auch insoweit ist daher in Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 62 Abs. 1 UmwG erforderlich, dass der betroffene Vermögensgegenstand mindestens 10% des Vereinsvermögens repräsentiert. Im Fall der Reduzierung von Beteiligungen des Vereins ist hierbei nicht auf den Gesamtwert der Beteiligungsgesellschaft, sondern den Wert der Beteiligung vor Vornahme der Drittbeteiligungsmaßnahme abzustellen.

cc) Vermögensgefährdung (Risikomaßnahmen)

Schon im Zusammenhang mit dem Abschluss von Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen wurde darauf hingewiesen, dass die unbeschränkte Übernahme externer unternehmerischer Risiken im Fall ihrer Realisierung zu einer Vernichtung des Vereinsvermögens führen kann und auf diese Weise den Mitgliedern das faktische Substrat ihrer Herrschaftsrechte entzieht. Dies ist der Grund, warum der Abschluss entsprechender Unternehmensverträge analog § 293 Abs. 2 AktG der Zustimmung der Mitgliederversammlung bedarf. Erfolgt die Risikoübernahme auf andere Art, etwa durch die Beteiligung des Vereins als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft oder durch Abgabe einer harten Patronatserklärung,⁶³ wird man zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen eine nicht

zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht annehmen müssen.

V. Folgefragen

Besteht auf Grundlage der unter IV. gewonnenen Erkenntnisse eine Verpflichtung des Vereinsvorstandes, die Mitgliederversammlung zu involvieren, knüpfen sich hieran einige Fragen, denen im Folgenden nachzugehen ist.

1. Informationspflichten

a) Im Vorfeld der Mitgliederversammlung

Sachgerecht entscheiden kann die Mitgliederversammlung nur, wenn die einzelnen Mitglieder im Vorfeld der Abstimmung ausreichend über die geplante Maßnahme informiert sind. Unproblematisch gewährleistet ist dies, wenn es um Maßnahmen auf Grundlage des UmwG oder den Abschluss eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags geht. Denn hier begründen die §§ 64 Abs. 1 S. 2, 125, 127, 101 Abs. 1, 8 Abs. 1 S. 2 - 4, Abs. 2 und 3 UmwG sowie die §§ 293a ff. AktG (analog) formalisierte Berichts- und Auslegungspflichten.⁶⁴

Jenseits des Anwendungsbereichs dieser spezialgesetzlichen Regelungen lässt sich eine Informationspflicht im Vorfeld der Mitgliederversammlung aus § 32 Abs. 1 S. 2 BGB ableiten. Zwar sieht die Vorschrift lediglich vor, dass der Gegenstand der Beschlussfassung bei der Einberufung der Mitgliederversammlung zu bezeichnen ist. Doch ist anerkannt, dass mit Blick auf ihren Normzweck die Beschlussgegenstände so bestimmt benannt werden müssen, dass die Mitglieder über die Notwendigkeit ihrer Teilnahme entscheiden und sich sachgerecht vorbereiten können.⁶⁵ Ganz in diesem Sinne hat jüngst der BGH entschieden, dass die bloße Benennung eines Tagesordnungspunktes als „Verkauf des Clubhauses“ ohne zusätzliche Informationen nicht genügt, wenn über einen konkreten Kaufvertrag abgestimmt werden soll. In diesem Fall sei vielmehr erforderlich, dass sowohl der Vertragspartner als auch der Inhalt des Vertrags „schlagwortartig“ in der Einladung angegeben werden.⁶⁶ Im Zusammenhang mit vorlagepflichtigen gruppenspezifischen Maßnahmen

wird man daher generell davon ausgehen dürfen, dass der Verein aus § 32 Abs. 1 S. 2 BGB verpflichtet ist, die wesentlichen Informationen bereits der Einladung zur Mitgliederversammlung beizufügen.⁶⁷

b) In der Mitgliederversammlung

In der Mitgliederversammlung begründen §§ 27 Abs. 3, 666 Alt. 1 BGB eine Verpflichtung, die geplante Maßnahme zu erläutern. Dem einzelnen Mitglied steht zudem ein individueller Auskunftsanspruch analog § 131 AktG zu.⁶⁸

2. Mehrheitserfordernis

Trifft die Mitgliederversammlung nach Vorlage durch den Vorstand eine Sachentscheidung, stellt sich die Frage, welchem Mehrheitserfordernis ihr Beschluss genügen muss. Im Bereich der zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten bedarf es stets der qualifizierten Mehrheit von drei Vierteln der anwesenden Mitglieder. Für die Satzungsänderung folgt dies aus § 33 Abs. 1 S. 1 BGB, für Umwandlungsmaßnahmen aus den §§ 125, 103 S. 1 UmwG und für den Abschluss von Unternehmensverträgen aus § 293 Abs. 2 AktG analog. Im Bereich der nicht zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten gelten andere Anforderungen. Da hier der Vorstand zur alleinigen Sachentscheidung befugt ist, bedarf es genau genommen gar keines Zustimmungsbeschlusses. Denkbar ist beispielsweise, dass die Mitgliederversammlung eine Sachentscheidung verweigert, weil sie dem Vorstand das Haftungsrisiko nicht abnehmen möchte.⁶⁹ Trifft sie eine Entscheidung, genügt die einfache Mehrheit der Stimmen. Für ein weitergehendes Mehrheitserfordernis fehlt es an einer tragfähigen Grundlage. Insbesondere die vom BGH im Rahmen seiner Holzmüller-Rechtsprechung behauptete Parallele bestimmter gruppenspezifischer Maßnahmen zur Satzungsänderung⁷⁰ vermag nicht zu überzeugen.

3. Dispositivität

Während die aktienrechtliche Holzmüller-Zuständigkeit wegen § 23 Abs. 5 AktG nicht zur Disposition der Hauptversammlung steht, stellt sich die

Lage beim Verein grundlegend anders dar:

Im Bereich der zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten ist die Einbeziehung der Mitgliederversammlung allein in den Fällen zwingend, in denen das Zustimmungserfordernis aus dem UmwG folgt (§§ 1 Abs. 3 S. 1, 13 Abs. 1 S. 2 UmwG).⁷¹ Im Übrigen ist zu beachten, dass beim Verein gemäß § 40 BGB selbst die Satzungsänderungskompetenz der Mitgliederversammlung dispositiv ist und somit auf andere Organe oder gar einzelne Mitglieder übertragen werden kann.⁷² Das hat weitreichende Konsequenzen: Offensichtlich ist zunächst, dass wenn die Satzungsänderungskompetenz nach der Satzung dem Vorstand zugewiesen ist, im Zusammenhang mit Satzungsänderungen die Grundlage für eine Vorlagepflicht gegenüber der Mitgliederversammlung entfällt. Darüber hinaus wird man § 40 BGB aber auch entnehmen können, dass das auf die analoge Anwendung von § 293 Abs. 2 AktG gestützte Zustimmungserfordernis dispositiv ist. Denn wenn beim Verein selbst die Kompetenz zur Änderung des Verbandszwecks dispositiv ist (§ 33 Abs. 1 S. 2 BGB i.V.m. § 40 BGB), wäre es wertungswidersprüchlich, eine Zustimmung zum Abschluss eines Unternehmensvertrags strengerer Anforderungen zu unterwerfen. Schließlich muss die Dispositivität der Satzungsänderungskompetenz auch dann Konsequenzen entfalten, wenn man entgegen der hiesigen Position die aktienrechtlichen Holzmüller-Grundsätze auf den Verein überträgt und hiernach bei Überschreiten der maßgeblichen Schwellenwerte von einer Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung ausgeht.⁷³ Wenn der BGH die Holzmüller-Grundsätze mit der Nähe der Auswirkungen der infrage stehenden Strukturmaßnahmen zu denen von Satzungsänderungen begründet,⁷⁴ ist es allein folgerichtig, beim Verein aufgrund der Regelung des § 40 BGB eine entsprechende Zuständigkeit als dispositiv zu qualifizieren.⁷⁵

Dispositiv sind auch die nicht zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten. Aufgrund ihrer Ableitung aus dem Weisungsrecht und ihrer Konkretisierung anhand des mutmaßlichen Willens der Mitgliederversammlung versteht sich dies von selbst. Zu beachten ist, dass die Abbedingung nicht zuständigkeitsbedingter Vorlagepflichten keinen besonderen Anforderungen unterworfen ist. Anders als die zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten, die nur im Wege einer formalen

Satzungsänderung abbedungen werden können, können die nicht zuständigkeitsbedingten Vorlagepflichten auch konkludent abbedungen werden. Praxisrelevant dürfte insoweit vor allem der Fall sein, dass der Verein über ein fakultatives Aufsichtsorgan verfügt, für welches die Satzung einen die geplante Maßnahme umfassenden Zustimmungsvorbehalt vorsieht. Hierin dürfte regelmäßig ein konkludenter Verzicht auf die Vorlage gegenüber der Mitgliederversammlung zu sehen sein. Denn die Implementierung eines entsprechenden Organs trägt der verminderten Handlungsfähigkeit der Mitgliederversammlung Rechnung und dient typischerweise dazu, die Kontrolle des Vorstandes zu gewährleisten, ohne zugleich seine Handlungsfähigkeit übermäßig einzuschränken. Dieser Zweck würde verfehlt, wenn der Vorstand gleichwohl den umständlichen Weg einer Einberufung der Mitgliederversammlung gehen müsste.

VI. Fazit

Für die Annahme einer ungeschriebenen Zuständigkeit der Mitgliederversammlung des Vereins nach dem Vorbild der aktienrechtlichen Holzmüller-Doktrin besteht kein Anlass. Aufgrund des der Mitgliederversammlung in sämtlichen Geschäftsführungsangelegenheiten zustehenden Weisungsrechts ist sie stets zuständig. Problematisch ist vielmehr, wie vor dem Hintergrund der dem Vereinsvorstand in Geschäftsführungsangelegenheiten zustehenden konkurrierenden Zuständigkeit sichergestellt werden kann, dass die Mitgliederversammlung auch tatsächlich die Gelegenheit dazu erhält, eine eigene Sachentscheidung zu treffen. Unproblematisch ist dies, wenn ausnahmsweise eine Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung besteht (§§ 33 BGB, 125, 103 S. 1 UmwG, 293 Abs. 2 AktG analog). Jenseits dieser Fälle bedarf es der rechtsfortbildenden Anerkennung einer nicht zuständigkeitsbedingten Vorlagepflicht, die eingreift, sobald Anhaltspunkte für einen mutmaßlichen Willen der Mitgliederversammlung bestehen, eine Sachentscheidung zu treffen. Wann dies der Fall ist, hängt maßgeblich davon ab, welche Rückwirkung die gruppenspezifische Maßnahme auf die Mitgliedschaft in dem als Obergesellschaft fungierenden Verein hat. Im Vergleich zum aktienrechtlichen Holzmüller-

Zustimmungserfordernis liegt die Schwelle insoweit deutlich niedriger. Besteht hiernach eine nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht des Vorstandes, muss er die Mitgliederversammlung bereits im Vorfeld ausreichend informieren. Die Maßnahme darf durchgeführt werden, wenn die Mitgliederversammlung mit einfacher Mehrheit zustimmt oder bewusst auf eine Sachentscheidung verzichtet. Anders als das Holz Müller-Zustimmungserfordernis im Aktienrecht, kann die nicht zuständigkeitsbedingte Vorlagepflicht ohne weiteres in der Satzung abbedungen werden.

VII. Summary

Since the *Holz Müller* ruling by the German Federal Supreme Court in 1982, it has been accepted for joint-stock companies that certain measures for the formation of groups, reorganisation of groups and group leadership (group-specific measures) require the general meeting's consent. This present article discusses to what extent these principles are also of significance for the association. It reaches the conclusion here that the "*Holz Müller doctrine*", relevant for joint-stock companies, cannot be applied to the association owing to the fundamental differences in the allocation of competence in joint-stock companies and associations. Because the general meeting has power to issue instructions to the executive committee of an association, it is always competent, and the question at the centre of attention in the *Holz Müller* ruling regarding an unwritten competence for the general meeting thus does not arise in the association's case. What is problematical is, rather, that the general meeting, owing to its restricted capacity to act, is frequently not in a position to exercise its competence. In this respect, the question arises whether and to what extent the executive committee of an association has an obligation in advance of group-specific measures to present the same to the general meeting for a decision. This present article explains why such an obligation does exist and examines under what qualitative and quantitative prerequisites it takes effect. At the centre of the reflections here is the retroactive effect which group-specific measures have on the dominating entity's membership rights. Finally there is a discussion of what majority requirements resolutions of consent by the general meeting

need, what items of information must be placed at the disposal of individual members and to what extent the general meeting's duty of consent can be waived.

-
- 1 Siehe u.a. *Menke*, Die wirtschaftliche Betätigung nichtwirtschaftlicher Vereine, 1998; *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002.
 - 2 Die nachfolgenden Ausführungen gelten primär für den e.V., sind aber grundsätzlich auch auf den nicht eingetragenen Verein übertragbar.
 - 3 Monographisch zum Konzernrecht des Vereins *Leuschner*, Das Konzernrecht des Vereins, 2011. Demgegenüber die Notwendigkeit eines Konzernrechts des Vereins leugnend *Reuter*, npoR 2012, 101 ff., dessen Auffassung indes (neben einer Reihe von Sondermeinungen) durch die Vorstellung geprägt ist, „Konzernrecht“ könne nur ein vom allgemeinen Verbandsrecht zu unterscheidendes Sonderrecht nach dem Vorbild des Aktienkonzernrechts (§§ 291 ff. AktG) sein (zum Verhältnis von Konzernrecht und allgemeinem Verbandsrecht *Leuschner*, a.a.O., S. 17 ff., insbesondere S. 38 ff.).
 - 4 Bisher wurden im Jahr 2002 in einem ersten Schritt 10% der Aktien an die Adidas AG veräußert (FAZ v. 16.2.2002, Nr. 40, S. 16). In einem zweiten Schritt wurde dann im Jahr 2009 die Audi AG (u.a. im Zuge einer Kapitalerhöhung) mit 9,09% an der Bayern München AG beteiligt (Handelsblatt v. 21.9.2009, Nr. 181, S. 24 und v. 27.11.2009, Nr. 230, S. 24).
 - 5 BGHZ 83, 122.
 - 6 Siehe Fn. 5.
 - 7 BGHZ 83, 122, 132, 136 f.
 - 8 BGHZ 159, 30.
 - 9 BGHZ 159, 30, 44 f.
 - 10 BGHZ 159, 30, 45.
 - 11 Vgl. *Fuhrmann*, Ausgliederung der Berufsfußballabteilungen auf eine AG, GmbH oder eG?, 1999; *M. Müller*, Der deutsche Berufsfußball - vom Idealverein zur Kapitalgesellschaft, 2000.
 - 12 Uneingeschränkt *Balzer*, ZIP 2001, 175, 177; *Fuhrmann* (Fn. 11), S. 132; *Hopt*, BB 1991, 778, 785; *Kebekus*, Alternativen zur Rechtsform des Idealvereins im bundesdeutschen Lizenzfußball, 1991, S. 65 ff.; *Lettl*, DB 2000, 1449, 1453; *ders.* Das Wertrecht der Mitgliedschaft beim Ideal-Verein, 1999, S. 143; *ders.*, AcP 203 (2003), 149, 206; *M. Müller* (Fn. 11), S. 158; *Sprengel*, Vereinskonzernrecht, 1998, S. 246 ff.; *Steinbeck/Menke*, NJW 1998, 2169, 2170; *Terner*, NJW 2008, 16, 19 f.; *Wagner*, NZG 1999, 469, 475; tendenziell auch *Segna*, ZIP 1997, 1901, 1908 f.; *ders.* (Fn. 1), S. 157 ff., *ders.*, NZG 2002, 1048, 1051 Fn. 37 (der die Mitwirkungspflicht vereinspezifisch aus § 36 2. Alt. BGB herleitet); mit Einschränkungen *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1253 f.; skeptisch *Hemmerich*, BB 1983, 26, 31; *dies.* Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 157 f.

- ¹³ Balzer, ZIP 2001, 175, 177; M. Müller (Fn. 11), S. 155; Segna, ZIP 1997, 1901, 1908 f.; Terner, NJW 2008, 16, 19 f.
- ¹⁴ M. Müller (Fn. 11), S. 155 Fn. 79 argumentiert, aufgrund des Fehlens konkreter Vermögensrechte wiege der Verlust von Mitwirkungsrechten sogar stärker als bei der Aktie.
- ¹⁵ Hierzu insbesondere Priester, „Holzmüller“ im GmbH-Recht, FS Westermann (2008), S. 1281 ff.
- ¹⁶ Kebekus (Fn. 12), S. 67; Sprengel (Fn. 12), S. 247; für die GmbHG ähnlich Lutter/Leinekugel, ZIP 1998, 225, 232.
- ¹⁷ Balzer, ZIP 2001, 175, 177; Lettl (Fn. 12), S. 143; ders., AcP 203 (2003), 149, 206.
- ¹⁸ Segna, in: Börsche/Walz, Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung trägt die Genossenschaft?, 2005, S. 7, 159 f.; Sprengel (Fn. 12), S. 249.
- ¹⁹ Heermann, ZIP 1998, 1249, 1253 f.
- ²⁰ Lettl, DB 2000, 1449, 1453; Segna, ZIP 1997, 1901, 1908 f.; ders. (Fn. 1), S. 160.
- ²¹ Vgl. Menke (Fn. 1), S. 123.
- ²² Ausführlich Ballerstedt, Mitgliedschaft und Vermögen beim rechtsfähigen Verein, in: Festschrift für Alexander Knur, 1972, S. 1 ff.; vgl. auch Lettl (Fn. 12), passim; ders., AcP 203 (2003), 149.
- ²³ Zu Letzterem: Ballerstedt (Fn. 22), S. 1, 15 ff.
- ²⁴ Vgl. zur Begriffsverwendung im GmbH-Recht Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 34. Aufl., 2010, § 37 Rn. 7.
- ²⁵ Ähnliche Differenzierungen für die GmbH bei Liebscher, in: MüKo, GmbHG, 3. Aufl., 2008, Anh. zu § 13 Rn. 958.
- ²⁶ Für die Kapitalgesellschaften OLG Hamburg ZIP 1980, 1000, 1006; Tieves, Der Unternehmensgegenstand der Kapitalgesellschaft, 1998, S. 276 ff.; Mülbart, Aktiengesellschaft, Unternehmensgruppe und Kapitalmarkt, 2. Aufl., 1996, S. 375 f.
- ²⁷ Ebenso Segna (Fn. 1), S. 154.
- ²⁸ Zur Abgrenzung von Finanzanlage und unternehmerischen Beteiligungen Timm, ZIP 1993, 114, 118; Tieves (Fn. 26), S. 422 ff.
- ²⁹ Für die Aktiengesellschaft Mülbart, in: GroßKommAktG, 4. Aufl., Lieferung 36, 2012, § 293 Rn. 191.
- ³⁰ BGHZ 159, 30, 46; KölnerKommAktG/Koppensteiner, 2005, Vorb. § 291 Rn. 46 mit Überblick über das Meinungsspektrum.
- ³¹ So Segna (Fn. 1), S. 155 ff.; Sprengel (Fn. 12), S. 242.
- ³² Näher Leuschner (Fn. 3), S. 100 f.
- ³³ Zur Ausgliederung von Vereinen auf Grundlage des UmwG Habersack, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Umwandlung von Sportvereinen in Kapitalgesellschaften, in: Scherrer (Hrsg.), Sportkapitalgesellschaften, Recht und Sport, Bd. 25, 1998, S. 45, 53 ff.; Segna, ZIP 1997, 1901, 1908 f.; Wagner, NZG 1999, 469, 474 f.
- ³⁴ Für eine analoge Anwendung Lettl, AcP 203 (2003), 149, 199 f.

- 35 Stein, in: MüKo, AktG, 3. Auflage 2011, § 179a Rn. 6 f.; K. Schmidt/Lutter/Seibt, AktG, 2. Aufl. 2010, § 179a Rn. 2.
- 36 BGHZ 82, 188, 195 f., 83, 122, 128.
- 37 Mülbart (Fn. 26), S. 174 ff.
- 38 BT-Drs. 12/6699, S. 177.
- 39 Vgl. Stein, in: MüKo, AktG, (Fn. 35), § 179a Rn. 46.
- 40 Oben III.2.
- 41 Die Gesamtvermögensübertragung fällt in die Kategorie der Drittbeteiligungsmaßnahmen (hierzu unter 2.b.bb).
- 42 Ausführlich Leuschner (Fn. 3), S. 126 ff., 159.
- 43 BGHZ 105, 324, 333 f.; BGH NJW 1992, 1452, 1453 (jeweils m. umf. Literaturnachweisen); a.A. insbesondere Altmeyden, in: MüKo, AktG, 3. Aufl., 2010, § 293 Rn. 98.
- 44 Nachweise bei Mülbart (Fn. 29), § 293 Rn. 92.
- 45 Vgl. Segna (Fn. 1), S. 199 ff.
- 46 Zu den Informationsrechten im Verein Haas/Scholl, Informationsansprüche und -pflichten im Idealverein, FS Walther Hadding (2004), S. 365 ff.
- 47 Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 1257; Segna, NZG 2002, 1048 ff.; Hadding, in: Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 36 Rn. 4; Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 19. Aufl., 2010, Rn. 158.
- 48 Das entspricht der einhelligen Auffassung bezüglich der GmbH, die über eine im Verein vergleichbare Kompetenzordnung verfügt (monographisch Zitzmann, Die Vorlagepflichten des GmbH-Geschäftsführers, 1991, S. 107 ff. mit umfangreichen Nachweisen).
- 49 So aber Segna, NZG 2002, 1048 ff.; Hadding (Fn. 47), § 36 Rn. 4; Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 47), Rn. 158 in Anlehnung an die h.M. im GmbH-Recht, die sich auf die Parallelregelung des § 49 Abs. 2 GmbHG stützt (statt vieler BGH NJW 1973, 1039; Michalski/Römermann, GmbHG, 2. Aufl. 2010; § 49 Rn. 90 ff.; Paefgen, in: GroßKommGmbHG, 2008, § 37 Rn. 9).
- 50 Für § 49 Abs. 2 GmbHG Rowedder/Koppensteiner, GmbHG, 4. Aufl., 2002, § 49 Rn. 13.
- 51 Ausführlich zu den entsprechenden Zusammenhängen Leuschner (Fn. 3), S. 88 ff.
- 52 Hierbei gilt es zu beachten, dass ein und dieselbe Maßnahme ohne weiteres mehreren der nachfolgenden Kategorien unterfallen kann.
- 53 Entsprechendes gilt für Vorgänge, durch die Vermögen von einer Tochtergesellschaft auf eine Enkelgesellschaft usw. (sog. „Verenkelung“, s. BGHZ 159, 30, 36) verlagert wird.
- 54 Vgl. Hoffmann-Becking, ZHR 172 (2008), 231, 234 ff.
- 55 Hieraus folgt, dass auch jenseits von Vermögenstransfers Kompetenzänderungen auf Ebene der Untergesellschaft relevant sein können (z.B. Formwechsel einer GmbH in eine Aktiengesellschaft oder Beschränkung des Weisungsrechts der Gesellschafterversammlung gegenüber dem Geschäftsführer im Wege der Satzungsänderung).
- 56 BGHZ 159, 30, 45.

- 57 In etwas anderem Zusammenhang ebenfalls eine Bagatellgrenze aus § 62 Abs. 1 UmwG ableitend *Mülbert* (Fn. 26), S. 426 f., 436.
- 58 Vgl. *Pfeifer*, in: MüKo, AktG, 3. Aufl., 2011, § 186 Rn. 1; *Langenbucher*, Aktien- und Kapitalmarktrecht, 2. Aufl. 2011, § 10 Rn. 34.
- 59 Vgl. BGHZ 82, 188, 192.
- 60 Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass für eine Beschränkung der Vorlagepflicht auf gruppenspezifische Maßnahmen keine Veranlassung besteht. Auch der Verkauf des „Clubhauses“ eines Sportvereins ist hiernach in qualitativer Hinsicht ohne weiteres geeignet, eine Vorlagepflicht zu begründen. Die gegenteilige Entscheidung des BGH NJW 2008, 69 Rn. 70 vermag in diesem Punkt nicht zu überzeugen (kritisch im Ergebnis auch *Terner*, NJW 2008, 16, 19 f.).
- 61 Vgl. Fn. 4.
- 62 Vgl. Fn. 4.
- 63 Auch insoweit ist allerdings darauf hinzuweisen, dass entsprechende Gestaltungen regelmäßig aufgrund der §§ 21, 22 BGB unzulässig sind (vgl. IV. 1. d).
- 64 Speziell mit Blick auf den Verein *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbHKonzernrecht, 6. Aufl., 2010, § 293a Rn. 14.
- 65 BGHZ 64, 301, 304 f.; BGH NJW-RR 1989, 376, 378; NJW 2008, 69, 72 f.; *Hadding* (Fn. 47), § 32 Rn. 12; *Schwarz/Schöpfli*, in: *Bamberger/Roth*, 3. Aufl. 2012, § 32 Rn. 15.
- 66 BGH NJW 2008, 69, 73 mit Anmerkung von *Terner*, NJW 2008, 16, 18.
- 67 Bei Maßnahmen, die sich quantitativ im Bereich der durch die Holz Müller-Doktrin vorgegebenen Größenordnung bewegen (ca. 80 % des Vereinsvermögens), ist darüber hinaus die Ableitung von Berichts- und Auslegungspflichten aus einer Gesamtanalogie zu den §§ 186 Abs. 4 S. 2, 293a, 293 f. Abs. 1 AktG, 8, 63 Abs. 1 Nr. 1, 64 Abs. 1, 127, 192 UmwG denkbar (für die Aktiengesellschaft grundlegend *Tröger*, ZIP 2001, 2029 ff.).
- 68 *Reuter*, in: MüKo, BGB, 6. Aufl. 2012, § 38 Rn. 36.
- 69 Vgl. für das Aktienrecht *Mülbert*, in: *GroßKommAktG*, 4. Aufl., Bd. 5, 1999, § 119 Rn. 53 m.w.N.
- 70 BGHZ 159, 30, 40.
- 71 *Hennrichs*, in: *Lutter*, UmwG, § 103 Rn. 5; *Katschinski*, in: *Semler/Stengel*, UmwG, § 103 Rn. 4; *Reuter*, in: MüKo, BGB, (Fn. 68), § 41 Rn. 38.
- 72 *Hadding*, in: *Soergel*, BGB, 13. Aufl., 2000, § 33 Rn. 6 f.; *Weick*, in: *Staudinger*, §§ 21-79 BGB, Neubearbeitung 2005, § 33 Rn. 8 f.; *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 47), Rn. 136; *Schwarz/Schöpfli*, in: *Bamberger/Roth* (Fn. 65), § 33 Rn. 5; *Segna* (Fn. 1), S. 339 ff.; kritisch *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 5 I 3 b (S. 84 ff.).
- 73 Nachweise Fn. 12.
- 74 BGHZ 159, 30, 40.
- 75 Zutreffend *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1253 f.

Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven

PROF. DR. ANDREAS MUSIL

- I. Einleitung
- II. Übergreifende Probleme des Gemeinnützigkeitsrechts
 - 1. Das Gemeinnützigkeitsrecht unter gleichheitsrechtlichem Druck
 - 2. Europarechtliche Kritikpunkte
 - 3. Gleichheitsrechtliche Probleme
- III. Strukturreformen im Bereich gemein- nütziger Krankenhäuser
 - 1. Umstrukturierung als Risiko
 - 2. Holdingstrukturen und Unmittelbarkeit
 - 3. Outsourcing und Selbstlosigkeit
- IV. Gründung Medizinischer Versorgungs- zentren durch gemeinnützige Krankenhäuser
 - 1. Krankenhaus-MVZ als verbreitete Organisationsform
 - 2. Gründung als gemeinnützige MVZ-GmbH
 - 3. Probleme einer nicht gemeinnützigen MVZ-GmbH
- V. Fazit und Perspektiven
- VI. Summary

I. Einleitung

Das Gesundheitswesen befindet sich im Zustand der Dauerreform. Angesichts des hohen Kostendrucks soll die Wirtschaftlichkeit der Leistungserbringung gesteigert werden. Diese Effizienzsteigerung soll insbesondere auch durch eine Veränderung der rechtlichen Strukturen erreicht werden, in denen die Leistungserbringung erfolgt. Im Folgenden

soll es vor allem um die für das Gemeinnützigkeitsrecht relevanten Strukturveränderungen gehen. Hier waren die Reformfolgen besonders einschneidend.

So war der Krankenhausmarkt in den vergangenen 15 Jahren stark in Bewegung. Die traditionellen Krankenhausträger sahen und sehen sich seither in immer stärkerem Maße der Konkurrenz durch neue Mitbewerber ausgesetzt. Das stellt gerade gemeinnützige Häuser vor erhebliche Herausforderungen. Zudem hat der Gesetzgeber neue Formen der Leistungserbringung modelliert, die die traditionelle Demarkationslinie zwischen stationärer und ambulanter Versorgung aufgeweicht haben. Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht besonders interessant sind hier die Medizinischen Versorgungszentren, deren Tätigwerden für gemeinnützige Akteure zu schwierigen Rechtsfragen führt. Schließlich steht auch das Gemeinnützigkeitsrecht selbst und seine europarechtliche und verfassungsrechtliche Berechtigung infolge der Strukturveränderungen des Marktes zunehmend selbst auf dem Prüfstand.

Im Folgenden werden zunächst übergreifende Probleme des Gemeinnützigkeitsrechts behandelt (II.), sodann die Folgen der Marktveränderungen für gemeinnützige Krankenhäuser aufgezeigt (III.); darauf folgt eine Darstellung der Strukturierungsprobleme bei der Implementierung von Medizinischen Versorgungszentren durch gemeinnützige Träger ein (IV.). Der Beitrag schließt mit einem Blick auf die Perspektiven des Gemeinnützigkeitsrechts (V.).

II. Übergreifende Probleme des Gemeinnützigkeitsrechts

1. Das Gemeinnützigkeitsrecht unter gleichheitsrechtlichem Druck

Auf dem Krankenhausmarkt, aber auch auf dem sonstigen Markt für Gesundheitsleistungen stehen sich in weit stärkerem Maße als bisher verschiedene Akteursgruppen mit sehr unterschiedlichen Interessenstrukturen gegenüber. Zum einen sind die traditionellen Marktteilnehmer – gemeinnützige und öffentliche Träger – zu nennen, auf

der anderen Seite stehen die privaten Leistungsanbieter. Zudem beginnt sich der Markt für Gesundheitsleistungen zu internationalisieren. Die hergebrachten steuerlichen Besserstellungen, die insbesondere gemeinnützigen Trägern zuteil werden, sind vor diesem Hintergrund in die Kritik geraten. Ansatzpunkte bietet zum einen das Europäische Unionsrecht, das in bestimmten Konstellationen Wettbewerbsverzerrungen verhindern will, zum anderen aber auch das deutsche Verfassungsrecht. Beide Aspekte sollen im Folgenden kurz beleuchtet werden.

2. Europarechtliche Kritikpunkte

In europarechtlicher Hinsicht kann man das Gemeinnützigkeitsrecht in zweierlei Hinsicht einer Überprüfung unterziehen. Zum einen geht es um dessen Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht, zum anderen ist es an den Grundfreiheiten zu messen.

Was das Beihilferecht angeht, setzt die Diskussion an der Steuervergünstigung an, die die §§ 51 AO für gemeinnützige Träger gegenüber nicht-gemeinnützigen Akteuren bieten. Hierin könnte eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV liegen.¹ In solchen Fällen, in denen sich gemeinnützige Körperschaften mit wirtschaftlichen Tätigkeiten am Markt engagieren, kann nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Beihilfebegriff erfüllt sein.² Es ist dann weiter zu prüfen, ob sich die Steuervergünstigung als dem nationalen Steuersystem immanente Regelung darstellt, die durch dessen Natur bedingt ist. Das hat der EuGH mit Blick auf Vorschriften des italienischen Steuerrechts bejaht. In der deutschen Literatur wird vor allem über die Frage diskutiert, ob das Gemeinnützigkeitsrecht überhaupt einen beihilferelevanten Vorteil vermittele. Indem Steuervergünstigungen gewährt würden, kompensiere der Staat nämlich lediglich gemeinwohldienliche Lasten, die gemeinnützige Organisationen im Unterschied zu anderen zu tragen hätten.³ Andere lehnen diese Gesamtbetrachtung ab.⁴ Nach meiner Auffassung sind die Steuervergünstigungen nach deutschem Gemeinnützigkeitsrecht nicht als notifizierungspflichtige Beihilfen anzusehen.⁵ Sie stellen sich in der Tat als systemimmanente und systemtragende Säulen des deutschen Steuerrechts dar, die sicherstellen, dass die staatsentlastende Tätigkeit

gemeinnütziger Träger zumindest durch eine Steuerentlastung kompensiert wird. Allerdings hat die EU-Kommission über die Problematik noch nicht entschieden, so dass abzuwarten bleibt, ob die Regelungen der §§ 51 ff. AO einer entsprechenden Überprüfung standhalten.

Mit Blick auf die Grundfreiheiten stellt sich die Frage, inwieweit Steuerfälle mit Auslandsbezug anders behandelt werden dürfen als reine Inlandsfälle. Die Entscheidungen Stauffer⁶ und Persche⁷ haben hier für eine Reihe von Konstellationen Klarheit gebracht. Insbesondere dürfen ausländische Körperschaften nicht schlechter behandelt werden als inländische und ein Auslandsengagement darf nicht ohne Weiteres von der Anwendung der Gemeinnützigkeitsvorschriften ausgeschlossen werden. Vor diesem Hintergrund ist der von § 51 Abs. 2 AO n.F. geforderte strukturelle Inlandsbezug von gemeinnützigen Aktivitäten nicht unproblematisch.⁸ Insbesondere ist fraglich, ob der Hinweis auf das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland eine verhältnismäßige Ausgestaltung einer Gemeinwohlbindung des Gemeinnützigkeitsrechts darstellt. Die Formulierung ist so unbestimmt, dass sie keine sichere Abgrenzung ermöglicht.⁹ M.E. ist sie deshalb nicht erforderlich, um den hinreichenden Inlandsbezug in hinreichender und bestimmter Weise abzusichern.¹⁰ Hier sollte der Gesetzgeber nachbessern. Bis dahin muss § 51 Abs. 2 AO in Fällen mit Unionsbezug außer Anwendung bleiben.¹¹

3. Gleichheitsrechtliche Probleme

Von privaten Mitbewerbern wird auch immer wieder die Frage aufgeworfen, ob das Gemeinnützigkeitsrecht mit dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei, insbesondere wenn eine wirtschaftliche Betätigung erfolge. Im Rahmen der Leistungserbringung im Gesundheitswesen unterlägen alle Träger denselben gesetzlichen Vorgaben. Es sei vor diesem Hintergrund nicht einzusehen, warum die eine Gruppe von Leistungserbringern steuerbegünstigt agiere, die andere hingegen nicht.

In der Tat liegt in den §§ 51 ff. AO eine gleichheitsrechtlich relevante Ungleichbehandlung.¹² Mit Blick auf die bereits erwähnte Gleichheit im

Rahmen der Leistungserbringungsstrukturen ist eine Vergleichbarkeit der Trägergruppen zu bejahen. Es fragt sich somit, ob die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen ist. Hier kann zugunsten der gemeinnützigen Leistungserbringer ins Feld geführt werden, dass sie sich im Rahmen ihrer

III. Strukturreformen im Bereich gemeinnütziger Krankenhäuser

1. Umstrukturierung als Risiko

Der zuletzt genannte Aspekt der zusätzlichen, vom Gemeinnützigkeitsrecht selbst ausgehenden Belastungen lässt sich gut an konkreten Strukturierungsfragen beim Betrieb gemeinnütziger Krankenhäuser illustrieren. Aufgrund betriebswirtschaftlicher Notwendigkeiten waren nicht nur öffentliche und private, sondern auch gemeinnützige Häuser in der Vergangenheit gezwungen, in großem Umfang Umstrukturierungen vorzunehmen. Derartige Umstrukturierungen stoßen allerdings an gemeinnützigkeitsrechtliche Grenzen. Diese sollen im Folgenden an zwei Beispielen verdeutlicht werden. Zum einen geht es um die Frage, inwieweit die Schaffung von Holdingstrukturen gemeinnützigkeitsrechtlich unter Erhalt der Steuervergünstigung abbildbar ist. Zum anderen fragt sich, ob Outsourcingvorgänge zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Risiken führen.

2. Holdingstrukturen und Unmittelbarkeit

Insbesondere aus Kostengründen kann es geboten sein, mehrere Krankenhäuser, die bisher rechtlich unabhängig voneinander betrieben wurden, unter dem Dach einer Holdingstruktur zusammenzufassen. Im Rahmen dieser Struktur kann die Holdinggesellschaft die Aufgaben der übergeordneten Leitung sowie der Lenkung der Finanzierungsströme übernehmen, während die einzelnen Betriebsgesellschaften jeweils einen Krankenhausbetrieb unterhalten. Hierdurch können Synergien entstehen.¹³

Gemeinnützigkeitsrechtlich sind derartige Strukturen vor dem Hintergrund des Unmittelbarkeitsgrundsatzes aus § 57 AO nicht unproblematisch. Nach

§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO liegt Unmittelbarkeit vor, wenn eine Körperschaft diese selbst¹⁴ verwirklicht. Grundsätzlich muss also bei jeder Gesellschaft eine eigene Zweckverwirklichung vorliegen, um die Gemeinnützigkeit zu erhalten.¹⁵ Die lediglich mit Management- und Verwaltungsaufgaben betraute Holdinggesellschaft wird demgegenüber nicht selbst gemeinnützig tätig. Es fragt sich also, ob Ausnahmegesetze über das Unmittelbarkeitserfordernis partiell hinweghelfen können.

Keine Abhilfe schaffen bei Zugrundelegung der hergebrachten Auslegung die weiteren in § 57 AO enthaltenen Vorschriften. So kann etwa die Hilfspersonenregelung in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nicht sowohl der Hilfsperson als auch der unterstützten Gesellschaft gleichzeitig den Gemeinnützigkeitsstatus vermitteln.¹⁶ Vielmehr führt die Regelung nur zur Zurechnung der unterstützenden Tätigkeiten bei der unterstützten Gesellschaft. In der Literatur wird deshalb gefordert, man müsse das Zusammenspiel von § 57 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO anders bestimmen.¹⁷ Entscheidend für die Unmittelbarkeit sei nicht, ob eine Tätigkeit in eigener Person ausgeübt wird, sondern ob die eigens ausgeübte Tätigkeit noch als unter den gemeinnützigen Zweck fallend angesehen werden kann. In diesem Fall kann auch mehreren Gesellschaften eine gemeinsame Zweckverwirklichung zugesprochen werden. Dem kann zugestimmt werden. Gleichwohl ist die Rechtsprechung diesem Verständnis bislang nicht gefolgt.

Auch die Regelung in § 57 Abs. 2 AO hilft nicht weiter, weil sie nach herrschendem Verständnis eng auszulegen ist. Hierunter fallen nur solche Organisationen, die explizit als Dachorganisationen gemeinnütziger Körperschaften gegründet wurden. Nicht erfasst werden sollen schlichte Holdingstrukturen.¹⁸

Allenfalls § 58 Nr. 1 AO kann eine partielle Lösung liefern. Stellt sich die Holdinggesellschaft als Mittelbeschaffungskörperschaft dar, so kann die Gesamtstruktur den Gemeinnützigkeitsstatus erhalten.¹⁹ Allerdings setzt dies voraus, dass keine bloße Verwaltungstätigkeit, sondern eine echte Tätigkeit der Mittelbewirtschaftung und -beschaffung ausgeübt wird.²⁰ Kettenstrukturen werden überdies von keiner der Ausnahmegesetze erfasst.

Eine Erleichterung für den Mittelfluss in Holdingstrukturen stellt der durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz²¹ neu eingefügte § 58 Nr. 3 AO dar. Ab dem 1.1.2014²² dürfen gemeinnützige Körperschaften andere ebenso gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen mit Vermögen ausstatten. Dazu dürfen gemeinnützige Körperschaften nun ihre Einnahmenüberschüsse aus der Vermögensverwaltung und ihren Gesamtgewinn aus sämtlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, darüber hinaus höchstens 15% ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel nutzen. § 58 Nr. 3 Satz 2 AO verlangt allerdings, dass die zugewandten Erträge nur für solche steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, die mit den satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft übereinstimmen. Das bedeutet aber nicht, dass die Satzungszwecke der zuwendenden Körperschaft mit denjenigen der begünstigten Körperschaft vollständig identisch sein müssen. Maßgeblich ist der Zweck, für den die Vermögensausstattung bestimmt ist.²³ Die begünstigte Körperschaft darf die zugewandten Mittel und deren Erträge nicht erneut zur Mittelweitergabe verwenden, § 58 Nr. 3 Satz 3 AO. Damit soll sichergestellt werden, dass die Mittel letztlich den steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden und nicht fortwährend weitergeleitet werden.²⁴ Generell ist zu sagen, dass § 58 Nr. 3 AO zwar den Mittelfluss erleichtert, nicht aber das grundsätzliche Problem der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung verschiedener Ebenen löst.

Im Ergebnis sind Holdingstrukturen gemeinnützigkeitsrechtlich schwer darstellbar. Der Gesetzgeber sollte hier klarstellen, dass in solchen Fällen, in denen eine Holdingstruktur darauf ausgerichtet ist, arbeitsteilig einen gemeinsamen gemeinnützigen Zweck zu verfolgen, das Unmittelbarkeitskriterium gleichwohl gewahrt ist.

3. Outsourcing und Selbstlosigkeit

Probleme werfen auch Outsourcingprozesse auf, die bei gemeinnützigen Krankenhausträgern unter Kosteneinsparungsgesichtspunkten immer häufiger notwendig werden. Nicht zu behandeln ist hier ein echtes Outsourcing, bei dem eine bisher selbst ausgeübte Tätigkeit einem fremden Dritten durch Vertrag übertragen wird. Vielmehr geht es um solche Vorgänge, bei denen Tätigkeiten auf einen Rechtsträger

ausgegliedert werden, an dem der gemeinnützige Träger weiter beteiligt bleibt.²⁵ Hier entstehen Zweifelsfragen vor allem unter dem Aspekt der Selbstlosigkeit, die in § 55 AO geregelt ist. Zum einen geht es um das Erfordernis der satzungsmäßigen Mittelverwendung aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, zum anderen um das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO kann immer dann tangiert sein, wenn gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel zum Erwerb von Anteilen an einer nicht gemeinnützigen Gesellschaft verwandt werden. Problematisch wird dies dann, wenn an dieser Gesellschaft nicht nur die gemeinnützige Körperschaft, sondern auch Dritte beteiligt sind. In einem solchen Fall besteht die Gefahr, dass die gemeinnützige Körperschaft die Kontrolle über die Mittelverwendung in der Gesellschaft verliert, an der sie beteiligt ist. Eine solche Kontrolle ist aber erforderlich, weil die gemeinnützigkeitsrechtliche Bindung nicht mit der Ausgliederung endet. Es ist also darauf zu achten, dass eine Kontrollmöglichkeit erhalten bleibt.²⁶

Noch gravierender sind die Restriktionen aus dem Gebot zeitnaher Mittelverwendung aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Danach müssen gemeinnützig gebundene Mittel zeitnah für die gemeinnützigen Zwecke verwandt werden. Im Falle eines Outsourcing kann das zweifelhaft sein, weil die Mittel dann einem anderen Rechtsträger zur Verfügung stehen und nicht mehr von der übertragenden Körperschaft selbst verwandt werden können. Die Finanzverwaltung folgert hieraus, dass Outsourcingvorgänge im Regelfall nicht mit solchen Mitteln bestritten werden dürfen, die dem Mittelverwendungsgebot unterliegen.²⁷ Von der Literatur wird hiergegen eingewandt, dass Outsourcingvorgänge damit erheblich erschwert werden.²⁸ Es wird eine Gesamtbetrachtung vorgeschlagen, in deren Rahmen die übertragenen Mittel weiter als gemeinnützigen Zwecken dienend betrachtet werden. Dieser Vorschlag hat zwar praktische Vorzüge, steht aber mit dem Gesetz nicht im Einklang.²⁹ Vielmehr ist die Position der Finanzverwaltung konsequent, wenn auch für die Praxis misslich. Deshalb ist auch hier vom Gesetzgeber zu fordern, dass er das Mittelverwendungsgebot im erforderlichen Umfang lockert, um die betriebswirtschaftlich unumgänglichen Outsourcingvorgänge zu

ermöglichen.

Durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz ist es nunmehr möglich, das Stamm- bzw. Grundkapital der Tochtergesellschaft im Rahmen des § 58 Nr. 3 AO n.F. aus zeitnah zu verwendenden Mitteln aufzubringen.³⁰ Damit stellt die Vorschrift eine Ausnahme zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO dar. Allerdings hilft die Vorschrift in den hier angesprochenen Fällen nicht weiter, weil der ausgegliederte Rechtsträger selbst gemeinnützige Zwecke verfolgen müsste, was in den hier in Rede stehenden Konstellationen nicht der Fall ist.

IV. Gründung Medizinischer Versorgungszentren durch gemeinnützige Krankenhäuser

1. Krankenhaus-MVZ als verbreitete Organisationsform

Auch die Gründung von Medizinischen Versorgungszentren durch gemeinnützige Krankenhäuser wirft eine Reihe von Problemen auf. Medizinische Versorgungszentren sind nach § 95 Abs. 1 Satz 2 SGB V fachübergreifende ärztlich geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte, die in das Arztregister eingetragen sind, als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind. Für Krankenhäuser kann die Gründung eines MVZ wirtschaftlich attraktiv sein, um bestimmte Leistungen auch ambulant erbringen zu dürfen und damit angeschaffte Geräte und beschäftigtes Personal besser auslasten zu können. Zudem können im Patientenstamm erwünschte Bindungseffekte auftreten. Zudem kann in ländlichen Regionen die Konzentration ärztlicher Leistungen am Standort eines Krankenhauses auch strukturpolitisch sinnvoll sein.

Gleichwohl ist die MVZ-Gründung in diesen Fällen problembehaftet. Fraglich ist bereits, in welcher Rechtsform eine Gründung durch gemeinnützige Krankenhäuser zulässig ist. Insbesondere fragt sich, ob das MVZ selbst gemeinnützig sein kann. Verneint man das, so stellen sich im Verhältnis von Krankenhaus und MVZ ähnliche gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme, wie sie bereits beim Outsourcing beschrieben wurden.

2. Gründung als gemeinnützige MVZ-GmbH

Gründet ein Krankenhaus ein MVZ, kann dies in der Regel nur in Form einer GmbH erfolgen.³¹ Ob diese gemeinnützig sein kann, hängt von ihrer Zweckverfolgung ab. Jedenfalls hat die GmbH als ambulante Einrichtung nicht an der Eigenschaft des Krankenhauses als Zweckbetrieb kraft Gesetzes nach § 67 AO Anteil. Das wäre nur denkbar, wenn eine organisatorische und gesellschaftsrechtliche Eingliederung möglich wäre.³²

Da im Rahmen eines MVZ wirtschaftliche Tätigkeiten erfolgen, denn Patientenversorgung ist anerkannter Maßen wirtschaftliche Tätigkeit, kann eine Steuervergünstigung nach den §§ 51 ff. AO nur bewirkt werden, wenn das MVZ nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sondern als Zweckbetrieb zu führen ist. Andernfalls wären die erbrachten Leistungen voll steuerpflichtig. Hier beginnen jedoch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Probleme. Es fragt sich, welche Norm die Zweckbetriebseigenschaft des Krankenhaus-MVZ vermitteln könnte.

Aus dem Kreise der Spezialvorschriften denkbar ist hier, da § 67 AO ausscheidet, allein § 66 AO. Hier ist schon fraglich, ob die Tätigkeiten eines MVZ begrifflich von der Vorschrift erfasst werden. Insbesondere müssten die in § 53 AO genannten Personen versorgt werden, was nicht zweifelsfrei zu bejahen ist.

Erheblich problematischer ist in diesem Zusammenhang aber die Rechtsprechung des BFH zu Auslegung und Reichweite der besonderen Zweckbetriebsvorschriften. Beginnend mit der Rettungsdienste-Entscheidung aus dem Jahr 2007³³ hat der BFH nämlich eine äußerst restriktive Rechtsprechungslinie verfolgt. So sei auch im Rahmen besonderer Zweckbetriebsvorschriften immer zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit auch von Privaten mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden könne. Sei dies der Fall, so könne diese nicht bei gemeinnützigen Körperschaften als Zweckbetrieb behandelt werden. Diese Auslegung sei durch den Gedanken des Wettbewerbsschutzes geboten. In weiteren Entscheidungen hat der BFH diese Rechtsprechungslinie weiterverfolgt und konkretisiert.³⁴

Mit einer Reihe von Stimmen in der Literatur³⁵ ist diese Rechtsprechung abzulehnen. In der Tat ist es das wesentliche Anliegen der Vorschriften über Zweckbetriebe, einen Ausgleich zwischen der Förderung gemeinnütziger Körperschaften einerseits und dem Schutz privater Mitbewerber andererseits zu erreichen.³⁶ Vor diesem Hintergrund soll echte wirtschaftliche Tätigkeit, die nur mittelbar dem gemeinnützigen Zweck der Körperschaft dient, der Besteuerung unterliegen. Solche Tätigkeiten aber, die trotz ihres wirtschaftlichen Charakters eng mit der Zweckerfüllung verbunden sind, sollen steuerlich begünstigt bleiben. Andernfalls könnte der Anreiz verloren gehen, die staatsentlastende Tätigkeit weiter auszuüben. Der Gesetzgeber hat nun in den §§ 66 ff. AO besondere Normen geschaffen, die für bestimmte Lebensbereiche seine Wertung einer besonderen Förderwürdigkeit bestimmter Zweckbetriebe zum Ausdruck bringen. Indem der BFH nun die genannte einschränkende Voraussetzung der wirtschaftlichen Verwertbarkeit aufstellt, rückt er die Anforderungen, die im Rahmen der besonderen Vorschriften gestellt werden, an diejenigen der Auffangnorm des § 65 AO heran. Das ist nicht sachgerecht, weil es der ausdrücklichen Grundwertung des Gesetzgebers widerspricht. Zudem wäre eine auskömmliche wirtschaftliche Betätigung in vielen Bereichen, die bisher gemeinnützig geprägt sind, künftig nicht mehr möglich. Denkt man die Argumentation des BFH weiter, könnten auch Krankenhäuser, die unter § 67 AO fallen, in vielen Fällen nicht mehr gemeinnützig betrieben werden, wenn sie zu erfolgreich arbeiten. Schließlich überzeugt ein Hineinlesen zusätzlich einschränkender Voraussetzungen in die §§ 66 ff. AO auch systematisch nicht. Der BFH sollte von seiner beschrittenen Rechtsprechungslinie künftig Abstand nehmen.

Gleichwohl ist vor dem Hintergrund der geschilderten Bedenken, die auch im Begrifflichen liegen, fraglich, ob ein Krankenhaus-MVZ als Zweckbetrieb auf § 66 AO gestützt werden kann. Ein Rückgriff auf § 65 AO scheitert an dessen sehr engen Voraussetzungen. Deshalb kann in der Praxis nicht immer empfohlen werden, MVZ durch Krankenhäuser als gemeinnützige GmbH zu führen. Vielmehr wird eine nicht gemeinnützige Gesellschaft zu gründen sein.

3. Probleme einer nicht gemeinnützigen MVZ-GmbH

Wird ein MVZ als nicht gemeinnützige GmbH gegründet, so stellen sich wiederum Probleme der Selbstlosigkeit aus § 55 AO. Es muss sichergestellt sein, dass die Mittel des gemeinnützigen Krankenhauses zeitnah verwendet werden und dass die Mittel überhaupt den gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden.

Letzteres kann etwa problematisch werden, wenn Verlusttragungspflichten oder Nachschusspflichten gegenüber der MVZ-GmbH, etwa im Rahmen von Organschaften, bestehen. Hier wird noch nicht die Eingehung der Organschaft selbst als Verstoß gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorschriften zu werten sein. Jedoch ist immer darauf zu achten, dass eine Verlusttragung in größerem Umfang ausgeschlossen bleibt.³⁷

V. Fazit und Perspektiven

Die Modellierung wirtschaftlicher Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften im Bereich des Gesundheitswesens ist immer eine juristische Herausforderung. Das Gemeinnützigkeitsrecht behindert wirtschaftliche Betätigung in nicht unerheblichem Umfang. Dies kann man zum Teil auch als Kehrseite der steuerlichen Begünstigung akzeptieren. Dort aber, wo im Dienste des Gemeinwohls wirtschaftliche Lösungen für gemeinnützige Tätigkeiten erforderlich sind, können Stolpersteine entstehen, die auch der Gesetzgeber nicht beabsichtigen kann. Einige dieser ungeklärten Fallgestaltungen wurden aufgezeigt. Durch die rechtliche Unklarheit, die teilweise besteht, werden die verantwortlichen Akteure und ihre Berater mitunter in schwierige Konfliktsituationen gebracht. Es wäre deshalb dringend geboten, das geltende Recht an die Anforderungen eines modernen Wirtschaftens anzupassen.

Wie diese Lösungen perspektivisch aussehen könnten, wurde exemplarisch dargestellt. Will man eine weiter tragende Lösung erzielen, müsste man über eine grundlegende Reform nachdenken, die die Neujustierung der Vorschriften über die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zum Ziel hätte. Dabei müsste nach meiner Überzeugung nicht ein Mehr an Wettbewerbsschutz für private Mitbewerber, sondern ein moderater Abbau rechtlicher Hürden für gemeinnütziges Handeln im Vordergrund stehen, ohne die Mitbewerber zu gefährden. Ob sich die

Politik zu einem solchen Reformprojekt entschließen könnte, ist allerdings fraglich.

VI. Summary

It is always a legal challenge to shape the economic activity of non-commercial corporate bodies in the public health sector. Current legislation constrains the economic activity to a wide extent. One may accept this circumstance being the downside for tax benefits. Though, where economical solutions for non-commercial activities are necessary for the public interest legal difficulties may arise which cannot be comprised by the intention of the legislative authority. Some of these legally uncertain cases were identified above. Due to legal uncertainty, which partly exists, the responsible parties and their consultants are faced with difficult conflict situations. Therefore it is urgently necessary to fit the current law to the requirements of a modern economic activity.

How these solutions might look like perspectively was partly demonstrated above. To achieve a comprehensive solution a fundamental reform would be necessary which would be aimed at the adjustment of the economic activity of non-commercial corporate bodies. To my mind, the major focus should not be on a further protection of fair competition for the benefit of private competitors, but on a moderate reduction of legal barriers for non-commercial activity without jeopardising the competitors. However, it is arguable whether such a reform project is supported by current policy.

-
- ¹ Umfassend diskutiert in *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005.
 - ² EuGH, Urt. v. 10.1.2006, C-222/04, Slg. 2006, I-289 (Cassa di Risparmio) m.w.N.
 - ³ *Kirchhof*, DStJG 26 (2003), 1 ff.; *Jachmann*, BB 2003, 990 ff.; *Kube*, IStR 2005, 469, 475.
 - ⁴ So insbesondere *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 1, Rn. 116.
 - ⁵ *Musil*, DStR 2009, 2453 ff., 2456.
 - ⁶ EuGH, Urt. v. 14.9.2006, C-386/04, Slg. 2006, I-8203.
 - ⁷ EuGH, Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, NJW 2009, 823.
 - ⁸ § 51 Abs.2 AO i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I, 2794, fordert: „Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die

Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.“ gesamten Betätigung staatsentlastend und gemeinwohlorientiert verhalten. Diese Gemeinwohlorientierung nimmt der Staat auch zur Voraussetzung, um die Steuererleichterungen zu gewähren. Der Gemeinnützigkeitsstatus ist vor diesem Hintergrund seinerseits mit signifikanten Belastungen verbunden. Es steht im Übrigen jedem Träger frei, den Gemeinnützigkeitsstatus anzustreben. Er ist aber eben nicht für alle Wirtschaftsteilnehmer gleichermaßen attraktiv, so dass viele Leistungserbringer eher die mit den §§ 51 ff. AO verbundenen Zusatzlasten scheuen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, die besonders wirtschaftenden gemeinnützigen Träger steuerlich besser zu stellen als „normale“ Private.

- 1) Heintzen, FR 2008, 737, 742; Hüttemann, DB 2008, 1061, 1062; Winheller/Klein, DStZ 2009, 193, 195 f.
- 10 So bereits in Musil, DStR 2009, 2453, 2455; ähnlich Heintzen, FR 2008, 737, 742.
- 11 Musil, DStR 2009, 2453, 2455; ebenso im Ergebnis Hüttemann/Helios, DB 2009, 701, 706.
- 12 So bereits in Musil, DStR 2009, 2453, 2454.
- 13 Zusammenfassend Heintzen/Musil, Das Steuerrecht des Gesundheitswesens, 2. Aufl. 2012, Rn. 152 ff.
- 14 AEAO Nr. 1 zu § 57.
- 15 Grundlegend Schauhoff, in: ders., Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl. 2005, § 8, Rn. 44 ff.; Tipke, in: Tipke/Kruse, 129. Lfg. 2012, § 57 AO, Rn. 1 ff.
- 16 BFH, Urt. v. 7.3.2007, I R 90/04, BStBl. 2007 II, 628; so auch die Verwaltung, vgl. AEAO Nr. 2 zu § 57.
- 17 Hüttemann (Fn. 4), § 4, Rn. 54 ff.; Schröder, DStR 2008, 1069, 1073.
- 18 Jost, Ausgewählte Aspekte der gemeinnützigen GmbH, FS Brönner (2000), S. 179 ff., 204; Hüttemann, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 399, 412; a.A. Schauhoff (Fn. 15), § 8, Rn. 64.
- 19 Dazu Scherff, DStR 2003, 727 ff.
- 20 Heintzen/Musil (Fn. 13), Rn. 166.
- 21 Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 556 ff.
- 22 Vgl. Art. 12 Abs. 3 Ehrenamtsstärkungsgesetz.
- 23 Hüttemann, DB 2013, 774, 775; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301, 304.
- 24 BT-Drs. 17/12123, S. 22.
- 25 Zu den verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten siehe Klaßmann, Aktuelle Besteuerungsfragen für Krankenhäuser und Krankenhausträger, 5. Aufl. 2012, S. 198 ff.
- 26 Ausführlich Hüttemann (Fn. 4), § 5 Rn. 29 ff. m.w.N.
- 27 OFD Frankfurt/M. vom 8.12.2004, S 0186 A – 5 – St II 1.03, DStR 2005, 600.
- 28 Thiel/Eversberg, DB 2007, 191 ff.; Klaßmann (Fn. 25), S. 67 ff.; Schick, DB 2008, 893 ff.; Schröder, DStR 2008, 1069, 1076.

- 29 Musil, DStR 2009, 2453 ff., 2458; Rösch/Woitschell, DB 2007, 1434 ff.
- 30 Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301, 304.
- 31 § 95 Abs. 1a S. 1 SGB V lautet: „Medizinische Versorgungszentren können von zugelassenen Ärzten, von zugelassenen Krankenhäusern, von Erbringern nichtärztlicher Dialyseleistungen nach § 126 Absatz 3 oder von gemeinnützigen Trägern, die aufgrund von Zulassung oder Ermächtigung an der vertragsärztlichen Versorgung teilnehmen, gegründet werden; die Gründung ist nur in der Rechtsform einer Personengesellschaft, einer eingetragenen Genossenschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung möglich. Die Zulassung von medizinischen Versorgungszentren, die am 1. Januar 2012 bereits zugelassen sind, gilt unabhängig von der Trägerschaft und der Rechtsform des medizinischen Versorgungszentrums unverändert fort.“
- 32 Im Einzelnen Heintzen/Musil (Fn. 13), Rn. 320 ff.
- 33 BFH, Beschl. v. 18.9.2007, I R 30/06, BStBl. II 2009, 126.
- 34 BFH, Urt. v. 29.1.2009, V R 46/06, BStBl. II 2009, 560; Urt. v. 23.7.2009, V R 93/07, BFH/NV 2009, 2073; Urt. v. 16.12.2009, I R 49/08, BFH/NV 2010, 1047.
- 35 Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319 ff.; Heintzen/Musil (Fn. 13), Rn. 325 ff.
- 36 Fischer, Gemeinwohl, Daseinsvorsorge und bürgerschaftliches Engagement – eine Gedankenskizze zum Zweckbetrieb (§ 65 AO), GS Trzaskalik (2005), S. 49 ff.; Hüttemann (Fn. 4), § 6, Rn. 198; Tipke (Fn. 15), § 65 AO, Rn. 1.
- 37 Ausführlich Heintzen/Musil (Fn. 13), Rn. 328 ff.

Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit

MANFRED LEHMANN

- I. Einleitung
 - 1. Spendenbilanzierung
 - 2. Anwendung des Umsatz- oder Gesamtkostenverfahrens
- II. Zivilrechtliche Grundlagen
 - 1. Begriff der Spende
 - 2. Zivilrechtliche Einordnung
 - 3. Gestaltungsformen
 - 4. Rückforderungsansprüche und Unmöglichkeit der Zweckerfüllung
- III. Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt
 - 1. Beurteilung nach zivil- und handelsrechtlichen Grundsätzen
 - 2. Kritische Würdigung der Regelungen des RS HFA 21
- IV. Abgrenzung noch nicht verwendeter Spenden zum Jahresende
 - 1. Art und Umfang der Abgrenzung
 - 2. Ausweis in der Bilanz
- V. Bilanzierung bei spendenfinanziertem (Anlage-)Vermögen
- VI. Anwendung des Umsatz- oder Gesamtkostenverfahrens
- VII. Folgen bei abweichender Bilanzierung
- VIII. Anwendung in der Praxis
- IX. Schlussbemerkung
- X. Summary

I. Einleitung

Der Rechnungslegungsstandard „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen“ (IDW RS HFA 21) wurde am 11. März 2010 endgültig durch den Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (HFA des IDW) verabschiedet. Damit endete eine intensive Diskussion, die mit dem ersten Entwurf vom 13. August 2007 immerhin fast drei Jahre zuvor ihren Anfang nahm.¹ Nach einigen inhaltlichen Anmerkungen von Verbänden und Organisationen vor allem zur Begriffsdefinition „Spende“, der Abgrenzung noch nicht verwendeter Spenden und daraus realisierten Zinserträgen legte der HFA am 5. Dezember 2008 einen zweiten, überarbeiteten Entwurf vor. In dieser Fassung wurden jedoch zentrale Aussagen des ersten Entwurfes zur Erfassung von Spenden im Zuflusszeitpunkt in das genaue Gegenteil verkehrt, ohne dass dies insbesondere von den Spitzenverbänden gefordert worden wäre (Verwendungs- statt Zuflussprinzip). In der Endfassung sind die gegen die zentralen Regelungen des 2. Entwurfs zum Ausdruck gebrachten Bedenken vor allem großer Spitzenverbände als auch von Wirtschaftsprüfern nur bedingt berücksichtigt worden. Folgende Bereiche sind einerseits fachlich als auch im Hinblick auf die praktische Handhabbarkeit daher weiterhin nicht optimal gelöst:

a) Spendenbilanzierung

- Definition von Spenden
- Erfassung der Spenden im Zuflusszeitpunkt (Zufluss- oder Verwendungsprinzip)
- Abgrenzung noch nicht verwendeter Spenden zum Jahresende
- Bilanzierung bei spendenfinanziertem (Anlage-)Vermögen

b) Anwendung des Umsatz- oder Gesamtkostenverfahrens

Es wird zu zeigen sein, dass die Ziele, die das IDW selbst mit dem Standard erreichen wollte, nämlich eine bessere Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Organisationen, eine höhere Transparenz und Verständlichkeit des Jahresabschlusses gegenüber den Spendern und die Beseitigung von Bilanzierungsunsicherheiten, mit diesen Neuregelungen nicht erreicht worden sind. Im Gegenteil, es sind neue Wahlrechte und Gestaltungsmöglichkeiten nicht zuletzt des Jahresergebnisses in erheblichem Umfang geschaffen worden.

II. Zivilrechtliche Grundlagen

1. Begriff der Spende

Der Begriff der „Spende“ stammt aus dem Steuerrecht. Das Einkommensteuergesetz (EStG) und die AO verwenden allerdings inzwischen dafür den Terminus „Zuwendung“. Dennoch soll – einer gewissen Gewohnheit folgend – hier weiter von Spenden die Rede sein. Die Besonderheit von Spenden liegt darin, dass mit ihnen notwendige kulturelle, wissenschaftliche und/oder soziale Aufgaben und Projekte, die der Staat selber nicht (mehr) finanzieren kann, umgesetzt werden. Der Gesetzgeber gewährt als Anreiz für eine rege Spendenbereitschaft in § 10b EStG einerseits den Spendern das Privileg, diese Ausgaben unter bestimmten Bedingungen als Sonderausgaben bei der Einkommensteuer abzuziehen. Andererseits sind die Einnahmen beim Spendenempfänger nicht zu versteuern. Spenden sind also nie auf den Erhalt einer Gegenleistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gerichtet. Der Bundesfinanzhof (BFH) versteht deshalb unter einer Spende eine freiwillig erbrachte Leistung eines Steuerpflichtigen, die kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers ist und in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistung steht.²

2. Zivilrechtliche Einordnung

Die steuerrechtliche Würdigung als freiwillige Leistung ohne Gegenleistung deckt sich mit dem Grundgedanken, der sich aus dem zivilrechtlichen Verhältnis von Spender und Spendenempfänger ergibt. Zivilrechtlich ist die Spende als Schenkung anzusehen. In § 516 BGB wird bestimmt, dass „eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, Schenkung ist, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt“. Das BGB spricht hier übrigens – nunmehr gleichlautend mit dem EStG – schon immer von einer „Zuwendung“. Das Schenkungsversprechen bedarf grundsätzlich der notariellen Beurkundung (§ 518 BGB). Dennoch kann dieser Formmangel nach § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der Leistung geheilt werden. Dies ist der Regelfall bei den meisten Spenden bzw. Schenkungen, bei

denen der Spender einen Geldbetrag auf das Konto des Empfängers einzahl.

Die Einordnung als Schenkung im Sinne von § 516 BGB war bis zum Jahre 2002 auch dann grundsätzlich unstrittig, wenn durch eine Verwendungsaufgabe des Schenkers dem Bereicherten nach Vollzug der Auflage kein eigener wirtschaftlicher Vorteil verblieb. Das Reichsgericht hatte 1909 entschieden,³ dass in diesen Fällen kein Treuhandverhältnis, sondern ebenfalls eine Schenkung vorliegt.

Im Ergebnis sind daher alle Spenden unabhängig von ihrer weiteren Ausgestaltung als Schenkungen im Sinne von §§ 516 ff. BGB zu behandeln.

3. Gestaltungsformen

Die Schenkungen/Spenden können hinsichtlich ihrer konkreten Ausgestaltung in freie Schenkungen, Wunschschenkungen, Zweckschenkungen und Schenkungen unter Auflage eingeteilt werden.

Bei einer Schenkung ohne Verwendungsangabe (*freie Schenkung*) gibt der Spender keinerlei Hinweise zum Verwendungszweck. Die „Zweckbindung“ besteht im Ergebnis darin, dass die gemeinnützige Organisation die Mittel nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden darf. Diese Art von Spende liegt z.B. immer dann vor, wenn bei Banken vorgefertigte Überweisungsvordrucke ausgelegt werden, die im Bereich Verwendungshinweis nur das Stichwort „Spende“ enthalten. Gleiches gilt für Rundschreiben oder Mailings, denen solche Überweisungsträger beigelegt sind. Die Darstellung von konkreten Projekten im Rundschreiben/Mailing selbst führt bei Überweisungsträgern nur mit dem Verwendungshinweis „Spende“ nicht dazu, dass eine zweckgebundene Spende vorliegt.⁴

Eine *Wunschschenkung* liegt vor, wenn der Spender mit seiner Leistung nur den unverbindlichen Wunsch, Rat oder Empfehlung verbindet, für welchen Zweck der Empfänger die Spende verwenden möge. Die Nichtbeachtung dieses Wunsches löst keinerlei Rechtsfolgen aus.⁵ Deshalb können diese Schenkungen wie freie Schenkungen behandelt werden. Die

Wunschschenkung wird in der Praxis selten anzutreffen sein und sich auf Fälle beschränken, in denen zwischen Spender und (Mitarbeitern) der gemeinnützigen Organisation persönliche Beziehungen bestehen, auf Grund derer der Spender seinen Wunsch wohl meistens in mündlicher Form äußert.

Schenkungen ohne Verwendungsangabe und Wunschschenkungen werden im Folgenden einheitlich als freie Spenden/Schenkungen bezeichnet.

Bei *Zweckschenkungen* will der Schenker den Beschenkten zu einer Leistung oder jedenfalls zu einem Verhalten bestimmen. Anders als bei der noch zu behandelnden Auflagenschenkung besteht aber kein Anspruch des Spenders auf Vollziehung der Zweckbestimmung durch den Beschenkten.⁶ In der Praxis ist eine Zweckschenkung z.B. dann gegeben, wenn gemeinnützige Organisationen mittels Internet (Homepage), speziellen Mailings oder über Rundfunk und Fernsehen zu Spenden für konkrete Katastrophen im In- oder Ausland aufrufen. Der Spender verwendet dann i.d.R. spezielle Überweisungsvordrucke mit dem Stichwort „Katastrophe XY“ oder überweist auf extra eingerichtete Bankkonten der Hilfsorganisation bzw. von Hilfsgemeinschaften bestehend aus mehreren gemeinnützigen Einrichtungen.

Die *Schenkung unter Auflage* ist ausdrücklich in § 525 BGB geregelt. Die Auflage ist eine der Schenkung – in welcher Form auch immer – hinzugefügte Bestimmung, dass der Empfänger zu einer Leistung (Tun oder Unterlassen) verpflichtet sein soll. Der Spender kann anders als bei der Zweckschenkung hier die Vollziehung verlangen. Ob eine Zweck- oder Auflagenschenkung vorliegt, wirft in der Praxis Schwierigkeiten auf. Die Beurteilung kann nur anhand der Umstände des Einzelfalls erfolgen und entscheidet sich dadurch, ob aus dem Inhalt und der Art des Schenkungsgeschäfts hervorgeht, dass die Parteien sich über den Anspruch des Schenkers auf Vollziehung der Leistung geeinigt haben. Die Auslegung hat dabei nach den Grundsätzen des § 157 BGB zu erfolgen, d.h. es ist zu fragen, was die Parteien bei angemessener Abwägung ihrer Interessen nach Treu und Glauben vereinbart hätten, wenn sie den im Zweifel nicht explizit geregelten Anspruch auf Vollziehung bedacht hätten.

Bei den unter dem Bereich Zweckschenkungen angesprochenen Spendenaufrufen für bestimmte Katastrophen über Internet, Mailings, Rundfunk und/oder Fernsehen liegen explizite, schriftliche Vereinbarungen über den Vollziehungsanspruch nicht vor. Es liegt die Vermutung nahe, dass der Wille des Spenders unabhängig von dem aktuellen Katastrophen-fall in diesen Fällen darin besteht, Geldmittel für Katastrophen zur Verfügung zu stellen. Daraus darf gefolgert werden, dass der Spender nicht auf die Vollziehung nur für die aktuelle Katastrophe besteht, sondern auch mit der Verwendung für ähnliche Hilfsprojekte einverstanden ist. Eine Auflagenschenkung wird daher bei Massen-Spendenaufrufen grundsätzlich nicht vorliegen.

Werden im Gegensatz zur Massenspende im Wege der Einzelschenkung auf Basis persönlicher Beziehungen zwischen Spender und Hilfsorganisation Gelder gespendet, so kann eine Auflagenschenkung meist leicht aus den schriftlichen und/oder mündlichen Willenserklärungen identifiziert werden.

Die Abgrenzung zwischen Zweck- und Auflagenschenkung ist für die Bilanzierung nicht erheblich, weil im Ergebnis identische Rückforderungsrechte bestehen. Zweck- und Auflagenschenkungen werden daher im Folgenden einheitlich als zweckgebundene Spenden/Schenkungen bezeichnet.

4. Rückforderungsansprüche und Unmöglichkeit der Zweckerfüllung

Falls bei der Zweckschenkung der Zweck nicht erreicht wird, hat der Schenker einen Herausgabeanspruch nach § 812 Abs. 1 BGB (Bereicherung wegen Zweckverfehlung) oder auch nach den Regeln über den Wegfall der Geschäftsgrundlage, was aber im Ergebnis keinen Unterschied macht.

Unterbleibt die Vollziehung bei der Auflagenschenkung (d.h. die Auflage wird nicht erfüllt), kann der Schenker (Spender) die Zuwendung nach § 527 BGB herausverlangen. Der Spender hat somit auch hier einen Anspruch auf Rückgewähr der „überschüssigen“ Spenden, falls die Auflage nicht (mehr) erfüllt werden kann.

Zu beachten ist, dass in beiden Fällen dem Spender zwar ein Recht zugesprochen wird, dieses aber von ihm nicht zwangsläufig ausgeübt werden muss. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass der Spender keine Informationen über die nicht mehr mögliche Zweck- bzw. Auflagenerfüllung erhält. Bei Massen-Spendenaufrufen wird dies anders als bei Einzelschenkungen (noch) der Regelfall sein. Doch auch hier ist der Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB), der für den gesamten Rechtsverkehr gilt, zu beachten. Er beinhaltet u.a. die Pflicht der Parteien, sich gegenseitig über entscheidungserhebliche Tatbestände zu informieren.⁷ Es spricht deshalb einiges dafür, dass sowohl bei Einzel- als auch Massenspenden der Spendenempfänger den Spender darüber informieren muss, dass die Erfüllung des Zwecks oder der Auflage nicht mehr möglich ist. Im Fall der Massenspenden sollte hierzu ein Hinweis auf der Internethomepage der Hilfsorganisation und/oder eine Mitteilung in einer (über-) regionalen Tageszeitung ausreichend sein.

Ob ein Rückforderungsrecht entsteht, hängt auch davon ab, ob der Spendenempfänger nach Auslegung des Spenderwillens (§ 157 BGB) den verbleibenden Betrag nicht auch einer anderen ggf. gleichartigen Verwendung zuführen darf. Im Fall von einzelnen, persönlichen (Groß-)Spenden lässt sich vermutlich leicht eine derartige Klärung, im Regelfall durch ein Gespräch mit dem Spender, herstellen. Bei Massenspenden für Katastrophenfälle (vgl. oben II.3) spricht die Mehrzahl der Überlegungen dafür, dass der Spender auch mit der Verwendung für Katastrophen jedweder Art einverstanden ist.

Neben der Problematik, ob der Spender dem Grunde nach einen Rückforderungsanspruch hat, ist für die Bilanzierung die Frage zu beantworten, *wann* dieser Anspruch zivilrechtlich entsteht. Nach § 527 BGB kann der Schenker die Herausgabe des Geschenks fordern, wenn die Vollziehung der Auflage unterbleibt. Der Anspruch entsteht folglich erst dann, wenn die Vollziehung der Auflage unmöglich wird.⁸

Gleiches gilt für die Zweckschenkung und das Rückforderungsrecht nach § 812 BGB. Ein Tatbestandsmerkmal für diesen Herausgabeanspruch ist eine Bereicherung „ohne rechtlichen Grund“. Dabei kann der rechtliche Grund auch erst später entfallen.⁹ Genau diese Konstellation liegt bei einer Zweckschenkung vor, bei der die Mittel zunächst für den konkreten Zweck

eingesetzt werden, aber dann für einen verbleibenden Geldbetrag z.B. eines Spendenaufrufs die zweckentsprechende Verwendung nicht mehr möglich ist.

In diesem Zusammenhang stellt sich eine weitere Frage, durch wen und nach welchen Kriterien die Unmöglichkeit der weiteren zweckentsprechenden Verwendung festgestellt/beschlossen werden muss. Es muss ferner eine Entscheidung darüber getroffen werden, ob die Mittel für gleichartige andere Projekte verwendet werden sollen, wann und in welcher Form die Spender zu informieren sind und wie hoch das tatsächliche Rückforderungsrisiko eingeschätzt wird.

Letztlich können nur die bei der Einrichtung verantwortlichen Personen (Geschäftsführung, Abteilungsleiter etc.) über die (Un-)Möglichkeit der Fortsetzung der Zweckerfüllung, die weitere Verwendung in anderen (ähnlichen) Projekten und die Art der Information der/des Spender(s) entscheiden. Auf jeden Fall sollte die Entscheidung darüber schriftlich dokumentiert und begründet werden. Möglicherweise empfiehlt sich auch ein Beschluss durch die Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung.

Bei der Beurteilung, wann der Rückforderungsanspruch entsteht, ist mindestens eine subjektive Unmöglichkeit (Unvermögen) im Sinne von § 275 BGB erforderlich. Für den Spendenempfänger ist die Leistungserfüllung dann zwar unmöglich, aber u.U. kann jemand anderes den konkreten Zweck des Spenders erfüllen. Unvermögen liegt nicht bereits dann vor, wenn der Hilfsorganisation die Zweckerfüllung vorübergehend durch bestimmte Ereignisse verwehrt ist.

III. Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt

1. Beurteilung nach zivil- und handelsrechtlichen Grundsätzen

In dem Zeitpunkt, in dem die Spende beim Empfänger auf dessen Bankkonto eingeht, hat dieser die Möglichkeit, den Zufluss als Verbindlichkeit abzugrenzen (Verwendungsprinzip) oder als Ertrag zu vereinnahmen (Zuflussprinzip). Beim Verwendungsprinzip erfolgt die

Auflösung des Passivpostens als Ertrag korrespondierend mit den Aufwendungen, die aus der Tätigkeit der Einrichtung in Folgeperioden entstehen und dieser Spende inhaltlich und wirtschaftlich zuzuordnen sind. Es gilt daher zu untersuchen, ob im Zuflusszeitpunkt eine handelsrechtliche Verbindlichkeit entsteht oder ob der Spendenbetrag vollständig als Ertrag in der GuV gebucht werden muss.

Maßgebende Merkmale für das Vorliegen einer Verbindlichkeit sind nach ganz herrschender Meinung folgende Kriterien,¹⁰ die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Vermögensbelastung mit einem Dritten als Anspruchsberechtigten,
- Leistungsverpflichtung wirtschaftlich im abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht,
- Quantifizierbarkeit der Leistungsverpflichtung.
- selbständige Bewertbarkeit der Leistungsverpflichtung.

Vor allem das erste Kriterium ist für die vorliegende Frage entscheidend. Eine „Vermögensbelastung mit einem Dritten als Anspruchsberechtigten“ kann im Zuflusszeitpunkt nur gegeben sein, wenn ein im vorstehenden Abschnitt herausgearbeitetes Rückforderungsrecht des Spenders von Anfang an vorliegt bzw. entsteht. Die Analyse hat gezeigt, dass bei einer freien Spende niemals Rückforderungsmöglichkeiten entstehen können; eine Passivierung als Verbindlichkeit kommt daher auf keinen Fall in Betracht. Bei einer zweckgebundenen Spende wird der Zuwendende zivilrechtlich erst dann anspruchsberechtigt, wenn dem Spendenempfänger die Erfüllung des vorgegebenen Zwecks bzw. der Auflage unmöglich wird, der Spender hiervon Kenntnis hat und tatsächlich mittels Willensäußerung seine Spende zurückverlangt. Bis dahin hat die gemeinnützige Organisation keine Außenverpflichtung, die im Rahmen einer Verbindlichkeit zu erfassen wäre. Im Ergebnis sind daher auch zweckgebundene Spenden im Zeitpunkt des Zuflusses ertragswirksam in der GuV zu vereinnahmen.

2. Kritische Würdigung der Regelungen des RS HFA 21

In Bezug auf die Frage, ob das Zufluss- oder Verwendungsprinzip anzuwenden ist, hat die größte Verunsicherung in der Diskussion während der Entstehungsgeschichte des Standards stattgefunden. Noch im ersten Entwurf wurde ausgeführt, dass

1. Spenden ... im Zeitpunkt ihres Zugangs *ertragswirksam* zu erfassen sind (Tz. 15) und
2. sofern im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden nicht in vollem Umfang verwendet werden, sie im Rahmen der Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung in *Rücklagen* eingestellt werden können (Tz. 16).

Dies entspricht auch den bilanziellen Schlussfolgerungen, die aus den zivilrechtlichen Grundlagen einer Spende zu ziehen sind (vgl. vorstehender Abschnitt). An diesem Zuflussprinzip wurde auch mit den an das IDW gerichteten Eingaben keine Kritik geübt. Lediglich hinsichtlich der *alleinigen* Abgrenzung über Rücklagen (und zwar vor allem auch wieder nur hinsichtlich sog. zweckgebundener Spenden) wurde angeregt, alternativ die Abgrenzung über einen Sonderposten zuzulassen. Hintergrund war, dass ein alleiniger Ausgleich über die Einstellung in Rücklagen im Rahmen der Ergebnisverwendung den Verhältnissen bei großen, weltweit tätigen Wohlfahrtsorganisationen mit hohem Spendenaufkommen, die sich insbesondere im Bereich der Katastrophenhilfe engagieren, nicht gerecht wird. Im Bereich der Katastrophenhilfe ist es typisch, dass bei Eintritt der Katastrophe erhebliche Spendenzuflüsse zu verzeichnen sind, die jedoch erst in den darauf folgenden Jahren sukzessive durch die Organisation ausgegeben werden können. Das bedeutet, dass die Einrichtung im Jahr des Katastropheneintritts in aller Regel einen erheblichen Jahresüberschuss ausweist und in den Folgejahren der Mittelverwendung Jahresfehlbeträge bilanzieren wird. Deshalb wäre es begrüßenswert gewesen, wenn bestimmten Einrichtungen unter genau definierten Voraussetzungen alternativ zur Rücklagenbildung die Möglichkeit der Bildung eines Sonderpostens für noch nicht verwendete Spenden eröffnet worden wäre.¹¹ Die Korrektur in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) für noch nicht verwendete Spenden wäre dann unter Bildung eines separaten Aufwandspostens vor dem Jahresergebnis erfolgt. Mit einem zusätzlichen

Hinweis im Anhang hätte dies weder in der Bilanz noch in der GuV den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verschleiert.

Auf diese Eingaben reagierte der HFA in seinem zweiten Entwurf dahingehend, dass er sich vollständig vom Zuflussprinzip verabschiedete und uneingeschränkt auf das Verwendungsprinzip überging: „Die sofortige Ertragsrealisierung der Spenden in dem Zeitpunkt, in dem sie vereinnahmt werden, ist hiernach nicht sachgerecht, weil sie zu einer Verzerrung von Periodenergebnissen ... führen würde.“ Weiter heißt es in Tz. 18 des zweiten Entwurfs: „Spenden ... sind deshalb zum Zeitpunkt ihres Zuflusses zunächst ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und in einem gesonderten Bilanzposten (...) nach dem Eigenkapital auszuweisen. Die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens hat korrespondierend zu dem durch die satzungsmäßige Verwendung der Spenden entstehenden Aufwand zu erfolgen und ist als Spendenbetrag auszuweisen.“ Diese Sichtweise ist in der endgültigen Fassung aus März 2010 unverändert enthalten.

Gegen das Verwendungsprinzip des HFA sprechen folgende Überlegungen:

1. Im Zeitpunkt des Zuflusses der Spende kann in der Regel keine Aussage darüber gemacht werden, wann und in welchem Umfang die Spende möglicherweise verwendet wird. Daher können Art und Umfang der Abgrenzung von nicht verwendeten Teilen zu einem späteren Zeitpunkt nicht bereits indirekt die Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt mitbestimmen. Bei Erhalt der Spende ist einzig und allein danach zu fragen, ob ein Rückforderungsrecht des Spenders und damit eine handelsrechtliche Verbindlichkeit bestehen. Dies ist, wie oben gezeigt wurde, in nahezu allen Fällen nicht der Fall. Eine Passivierung sämtlicher Spenden im Zuflusszeitpunkt ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung widerspricht daher dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbsatz HGB. Im Bereich der Erträge aus Lieferungs- und Leistungsgeschäften sind nach herrschender Meinung diese realisiert, wenn die Lieferung oder Leistung bewirkt ist, das wirtschaftliche Eigentum bzw. die Gefahr des zufälligen Untergangs übergegangen ist und damit der Anspruch

auf Gegenleistung besteht.¹² Kennzeichen einer Spende ist nun gerade, dass ohne eine Lieferung/Leistung der Einrichtung eine Art „Gegenleistung“ des Spenders auf freiwilliger Basis erfolgt, in dem dieser eine Zahlung an die Organisation vornimmt. Damit entsteht eine Vermögensmehrung, die zunächst ertragswirksam zu erfassen ist.

2. Zweitens widerspricht die Einführung eines weiteren verpflichtenden Sonderpostens dem im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) mit der Abschaffung von § 247 Abs. 3 HGB zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, den Anwendungsbereich von Sonderposten zu beschränken, abgesehen davon, dass im Bereich der internationalen Rechnungslegung überhaupt keine Sonderposten bekannt sind.
3. Drittens steht die vom HFA präferierte erfolgsneutrale Erfassung im Zuflusszeitpunkt im Widerspruch zu Jahresabschlüssen von gemeinnützigen Organisationen und Stiftungen im Ausland. Dort werden Spenden nach dem Zuflussprinzip als Ertrag in der GuV gezeigt.¹³
4. Viertens fordert auch das Deutsche Zentralinstitut für Soziale Fragen (DZI) in seinen neuen, ab 1. Januar 2011 gültigen Leitlinien für die Vergabe des DZI-Spendensiegels, dass „Geldspenden,... nach dem Zuflussprinzip ausgewiesen werden.“¹⁴
5. Ferner würde die erfolgsneutrale Erfassung aller Spenden in einem Sonderposten bereits im Zuflusszeitpunkt nach der beruflichen Erfahrung des Verfassers der Bilanzierungspraxis in vielen Organisationen widersprechen. Diese zeigen gerade auch aus Transparenzgründen den im Geschäftsjahr zugeflossenen Spendenbetrag in der GuV. Es würde Spender sicherlich verwirren, wenn im Extremfall einer Organisation öffentlichkeitswirksam sehr viele Spenden zufließen, aber wegen der noch nicht möglichen Verwendung ein nur sehr geringer Spendenbetrag in der GuV ausgewiesen wird.

Der HFA hat möglicherweise deshalb in der Endfassung des Standards

zugelassen, entweder den zugeflossenen Spendenbetrag in der GuV nachrichtlich anzugeben (Tz. 24) oder aber die Vorspalte der GuV oder den Anhang wie folgt zu gliedern/zu ergänzen:

- | | | |
|-------|---|--|
| 1. | | im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden |
| 2. | + | Verbrauch in Vorjahren zugeflossene Spenden
(Entnahme aus dem Sonderposten, Anm. des Verf.) |
| 3. | - | noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
(Zuführung zum Sonderposten, Anm. des Verf.) |
| <hr/> | | |
| 4. | = | Ertrag aus Spendenverbrauch des Jahres |

Damit kommt indirekt doch das Zuflussprinzip zur Anwendung. Bei Anwendung dieser Ausweisempfehlung macht es keinen Sinn, ein bestehendes Buchungsverfahren, welches auf dem Zuflussprinzip beruht, umzustellen, d.h. zukünftig bei Zufluss erst „per Bank an Sonderposten“ zu buchen. Am Ende weisen die oben genannten GuV-Posten sowohl beim Zufluss- als auch beim Verwendungsprinzip absolut identische Beträge aus. Daher kann die Empfehlung für die Praxis nur lauten, keine Umstellung auf das „vermeintliche“ Verwendungsprinzip bzw. „getarnte“ Zuflussprinzip des RS HFA 21 vorzunehmen. Möglicherweise hat der HFA selber die argumentative Anfälligkeit des Verwendungsprinzips erkannt, sich aber nicht getraut, nochmals eine 180°-Wende zurück zu den Aussagen des ersten Entwurfs zu vollziehen.

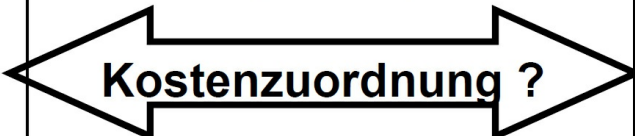
IV. Abgrenzung noch nicht verwendeter Spenden zum Jahresende

1. Art und Umfang der Abgrenzung

Die noch im ersten und zweiten Standardentwurf enthaltene Unterteilung in „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und „bedingt rückzahlungspflichtige Spenden“ ist wegen fehlender Eindeutigkeit der Abgrenzung und Verankerung in der Praxis zu Recht in der Endfassung nicht mehr enthalten. Der Standard unterscheidet hinsichtlich der Bilanzierung nur noch zwischen Spenden (jeder Art) und Spenden, die von

vornherein mit einer konkreten, individuell vereinbarten Verwendungsbedingung bzw. Rückzahlungsverpflichtung gegeben wurden.¹⁵

Diese Definition bedeutet, dass zum Jahresende für alle Spenden die noch nicht verbrauchten Teile zu ermitteln sind. Modellhaft stellen sich die in der Kostenrechnung abzubildenden Finanzierungsbereiche wie folgt dar:

Aufbau interne Kostenrechnung zur Umsetzung RS HFA 21 (Modell)			
	Spenden i.S.v. RS HFA 21		
(nicht) öffentliche Finanzierung	zweckgebunden	frei	Sonstiges
(nicht) öffentliche Zuwendungen	Zufluss zweckgebundene Spenden (ggf. z.B. davon nur 90%)	zweckfreie Spenden	übrige Erträge z.B. aus Zweckbetrieben, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Vermögensverwaltung etc.
			Mitgliedsbeiträge
			z.B. 10% der zweckgebundenen Spenden
			freie Erbschaften, Bußgelder
direkt zurechenbarer Projektaufwand (Einzel- und Gemeinkosten gem. Fördermittelbescheid)	direkt zurechenbarer Projektaufwand (i.d.R. Einzelkosten)	direkt zurechenbarer Projektaufwand (i.d.R. Einzelkosten)	Materialaufwand, bezogene Leistungen
		allg. Geschäfts-, Grundstücks- und Verwaltungskosten	
		Mailing- und sonstige Marketingkosten	
		übrige Aufwendungen	
			
Zwischensumme	Zwischensumme	Zwischensumme	
Aufwendung aus der Zuführung <u>Verbindlichkeiten</u> nicht verwendete Mittel	Aufwendungen aus der Zuführung zum <u>Sonderposten</u> nicht verwendete Spenden		
Erträge aus der Auflösung <u>Verbindlichkeiten</u> nicht verwendete Mittel	Erträge aus der Auflösung des <u>Sonderpostens</u> nicht verwendete Spenden		
Ergebnis: Null	Ergebnis: Null	Ergebnis: Null	Jahresergebnis
			Auflösung/Einstellung Rücklagen
			Bilanzergebnis

Spenden sammelnde Organisationen differenzieren Spenden in der Praxis mindestens in sogenannte zweckgebundene und zweckfreie Spenden. Diese Unterteilung wird sich auch durch die einheitliche Sichtweise des HFA nicht ändern können, da hieran unterschiedliche Rechtsfolgen und Verwendungsverpflichtungen geknüpft sind. Nur für die

zweckgebundenen Spenden bzw. die dahinterstehenden Projekte/Zwecke werden i.d.R. (Projekt-) Kostenstellen geführt und *direkte* Kosten zugeordnet. Die indirekte „Zurechnung“ von Gemeinkosten erfolgt unter Umständen in der Weise, dass von jeder zweckgebundenen Spende vorab pauschal ein bestimmter Prozentsatz (z.B. 10 %) abgezogen wird und damit nur im Beispiel 90 % des Spendenbetrages der Kostenstelle als verfügbare Mittel zur Verfügung stehen. Dann werden aber auch explizit keine allg. Geschäfts- und Verwaltungskosten etc. mehr auf diese Projekte verrechnet.

Die Bereiche „freie Spenden“ und „Sonstiges“ werden kostenrechnerisch häufig zusammen oder sehr gering differenziert betrachtet (mit Ausnahme der Zweckbetriebe und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, für die meistens eigene Kostenstellen existieren). Dabei werden freie Spenden entweder bestimmten Projektkostenstellen zur Finanzierung zugewiesen oder dienen letztlich zur Deckung allgemeiner Geschäfts- und Verwaltungskosten auf den entsprechenden (Verwaltungs-)Kostenstellen.

Wenn also zukünftig alle nicht verwendeten Spenden über einen Sonderposten abgegrenzt werden sollen, müssen erstens Kostenstellen eingerichtet werden, auf denen zunächst alle freien Spenden, die nicht anderen Projekten zur Finanzierung zugeordnet wurden, erfasst werden. Bei den gemischt finanzierten Aufgaben muss dann eine (unterschiedlich denkbare) Regelung darüber getroffen werden, welche Mittel zuerst verbraucht sind: Spenden oder Zuwendungen. Zweitens sind vorab die Kosten für Zweckbetriebe und/oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe diesen zuzuordnen. Bereits dabei ergibt sich die unterschiedlich zu beantwortende Frage, ob dies zu Voll- oder Teilkosten erfolgen soll. Eine befriedigende Antwort mag betriebswirtschaftlich im Vollkostenansatz bestehen, steuerlich führt dies aber ggf. zu (schädlichen) Verlusten in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbereichen.

Drittens stellt sich die Frage, welcher Teil der dann verbleibenden allgemeinen Geschäfts- und Verwaltungskosten aus freien Spenden finanziert wurde. Die Beantwortung bleibt meines Erachtens jeder Einrichtung selbst überlassen und führt damit zu einer wenig einheitlichen Handhabung auch im Sinne der Spenderinformation und externen Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen. Möglicherweise ist hier mit einer

Verwendungsfiktion zu arbeiten. So könnte unterstellt werden, dass ein Überschuss auf der Kostenstelle „freie Spenden“ zunächst in vollem Umfang zur Deckung anderer Kosten dient; diese Handhabung ist aber wie gesagt keinesfalls zwingend.

Die Ausführungen zeigen, dass eine praktische Umsetzung des HFA-Sonderpostenkonzepts einerseits einen hohen Anpassungs- bzw. Verfeinerungsbedarf in der Ausgestaltung der Kostenrechnung nach sich ziehen wird. Andererseits ergeben sich erhebliche Gestaltungsspielräume für das Jahresergebnis, je nachdem wie Kosten zugeordnet werden. Dies kann auf keinen Fall gewollt und sinnvoll sein.

Die fehlende weitere Unterteilung in zweckgebundene und freie Spenden ist sicherlich auf den ersten Blick reizvoll, weil damit die nachfolgende Bilanzierungsentscheidung vermeintlich relativ einfach ist: Abgrenzung *aller* nicht verwendeten Spenden über einen Sonderposten. Tatsächlich werden Einrichtungen die Abgrenzung von nicht verwendeten Spenden wahrscheinlich auch weiterhin nur für die zweckgebundenen Spenden vornehmen (können). Alle anderen Spenden fließen in das Jahresergebnis ein und werden dann ggf. indirekt über die Bildung von allgemeinen oder – in den Kategorien des § 58 Nr. 6 und 7 AO gesprochen – zweckgebundenen Rücklagen abgegrenzt.

2. Ausweis in der Bilanz

Der Ausweis der Abgrenzung soll nach Auffassung des IDW zukünftig ausschließlich in einem gesondert zu bezeichnenden Sonderposten erfolgen (Tz. 19). Dieser Ausweis ist grundsätzlich transparent und für den Bilanzleser nachvollziehbar. Allerdings würde es meines Erachtens mit dem Zuflussprinzip (bzw. dem „getarnten“ Zuflussprinzip des HFA) besser in Einklang stehen, wenn grundsätzlich eine Abgrenzung über die entsprechende Bildung von Rücklagen aus dem Jahresergebnis (Rücklagenlösung der ersten Entwurfsfassung vom 13.8.2007) erfolgte. Abgesehen davon stellen noch nicht verwendete Spenden auch insolvenzrechtlich Eigenkapital dar, so dass ein Ausweis außerhalb des Eigenkapitals grundsätzlich nicht in Frage kommt.

Nicht wenige Organisationen bilanzieren bisher nach der

Rücklagenmethode. Es stellt sich die Frage, ob diese zukünftig zwingend die Abgrenzung über einen Sonderposten vornehmen müssen und wie mit bestehenden zweckgebundenen Rücklagen zu verfahren ist. Eine vollständige Umgliederung der bestehenden Rücklagen in einen Sonderposten verbietet sich meines Erachtens schon vor dem Hintergrund der insolvenzrechtlichen Betrachtung als auch der im Zweifel erheblichen geschmälernten Eigenkapitalquote.

Die Einrichtungen werden zukünftig bei Ratings durch Kreditinstitute stärker den besonderen Charakter des Sonderpostens aus noch nicht verbrauchten Spendenmitteln erklären müssen – eine im Zweifel nicht einfache Aufgabe.

V. Bilanzierung bei spendenfinanziertem (Anlage-)Vermögen

Die Endfassung führt dazu in Tz. 18 – wie zuvor die Entwurfsfassungen in ähnlicher Form – aus: „Soweit der Erwerb von Vermögensgegenständen aus Spenden finanziert wird, ist der Passivposten korrespondierend zu dem Verbrauch der Vermögensgegenstände bzw. im Fall von Sachanlagen den planmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Bei aus Spenden finanzierten Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden, (z.B. Grund und Boden), entsteht ein Ertrag erst im Zusammenhang mit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen und ansonsten frühestens bei Abgang der Vermögensgegenstände.“

Auch diese Regelung klingt auf den ersten Blick plausibel, ist doch diese Vorgehensweise aus dem Bereich von (nicht) öffentlichen Investitionszuschüssen zum Anlagevermögen (vgl. HFA 1/1984) bekannt. Der Unterschied zum konkreten, von vornherein auf einen bestimmten Vermögensgegenstand zielenden Zuschuss ist jedoch, dass die Organisation vor allem bei freien Spenden selbst festlegen muss, ob und welche Vermögensgegenstände aus einer Spende finanziert wurden oder nicht. Doch auch bei sogenannten zweckgebundenen Spenden, bei denen der Spender zwar das Projekt benennt, aber nicht bestimmt, ob dafür Anlagegüter zu kaufen sind oder Verbrauchsmaterialien, liegt die Zuordnung im Ermessen der Einrichtung. Deshalb wird sich in der Praxis

hier ein Spielfeld unterschiedlicher Auslegungen zwischen den Organisationen entwickeln, unter Umständen auch je nach Leistungsfähigkeit der Kostenrechnung.

Voraussetzung für eine wirklich vollständige Erfassung spendenfinanzierter Vermögensgegenstände (nicht nur Anlagevermögen!) ist daher, dass in Projektkostenstellen getrennt nach Finanzierungsarten (Zuwendungen, Spenden, sonstige Eigenmittel) aktivierungspflichtige Gegenstände identifiziert, in die (Anlagen-)Buchhaltung aufgenommen und in den Folgejahren (kostenrechnerisch) abgeschrieben werden. Dies wird bei großen, spendenfinanzierten Organisationen zu einer wahrscheinlich nicht unerheblichen Aufblähung der Buchhaltung führen. Im Übrigen stellt sich gerade im Bereich der Katastrophenhilfe die Frage, ob für das Hilfsprojekt angeschaffte Fahrzeuge o.ä. tatsächlich aktiviert werden sollten. Hier liegt zwar einerseits eine Dauerhaftigkeit i.S.d. § 247 Abs. 2 HGB vor, wenn ausschließlich die Zeit betrachtet wird, in der sich der Vermögensgegenstand im Eigentum der Organisation befindet. Andererseits erfolgt aber in den meisten Fällen nach Beendigung des Einsatzes die Übergabe aller Gegenstände an die örtlichen Hilfsorganisationen. Hier eine zwischenzeitliche Aktivierung in der Bilanz der Hilfsorganisation vorzunehmen ist meines Erachtens nicht sachgerecht und stellt die Vermögenslage auch nicht realistischer dar. Es empfiehlt sich in diesen Fällen nach wie vor eine sofortige Erfassung als Aufwand für Hilfeleistungen.

Die Anwendung wird sich daher meines Erachtens auf folgende Fälle reduzieren:

1. Der Spender bestimmt ausdrücklich die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes.
2. Die Organisation kann im Rahmen der Kostenrechnung nachweisen, dass mit Spenden Vermögensgegenstände finanziert wurden, die tatsächlich „dauerhaft dem Geschäftsbetrieb“ dienen.

Ob es schließlich im Sinne einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Ertragslage richtig ist, dass bei aus Spenden finanzierten Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden (z.B. Grund und Boden), im Zweifel über

Jahrzehnte kein Ertrag in der GuV gezeigt wird, ist fraglich. Die Problematik wird etwas dadurch abgemildert, dass die Spende im Jahr des Zuflusses über die oben unter 2.2. diskutierten Ausweismöglichkeiten in der GuV oder dem Anhang gezeigt werden kann.

Im Ergebnis wird die gewünschte Vergleichbarkeit von Abschlüssen mit den Regelungen zu spendenfinanzierten Vermögensgegenständen mit Sicherheit nicht verbessert. Die Empfehlung kann deshalb nur sein, von dieser Regelung nur sehr restriktiv und in wesentlichen Einzelfällen Gebrauch zu machen. Sinn und Zweck der Sonderpostenabgrenzung ist doch eigentlich, dem Spender die *noch nicht verwendeten* Spenden offen zu legen. Ob es zu mehr Klarheit beiträgt, den Gegenposten für bereits *verwendete* Spenden in einem Sonderposten statt indirekt im Eigenkapital als Teil der Rücklagen oder eines Gewinnvortrags zu zeigen, ist zumindest zu bezweifeln.

Im Übrigen würde auch bei gewerblichen Unternehmen der Kaufmann nicht auf den Gedanken kommen, einen „Sonderposten für aus Umsatzerlösen finanzierte Investitionen“ zu bilden.

VI. Anwendung des Umsatz- oder Gesamtkostenverfahrens

In der ersten Entwurfsfassung aus 8/2007 wurden Gesamt- und Umsatzkostenverfahren noch gleichwertig behandelt. Dies änderte sich mit der zweiten Entwurfsfassung und dem endgültigen Standard, die eindeutig dem Umsatzkostenverfahren den Vorzug geben (Tz. 15): „Es empfiehlt sich die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens, da es den Informationsbedürfnissen der Spender in Bezug auf die satzungsgemäße Verwendung der Spenden i.d.R. besser Rechnung trägt als das Gesamtkostenverfahren.“

Dies ist nach meiner Auffassung überwiegend nicht zutreffend. Folgende Gründe sprechen dafür, dass das Gesamtkostenverfahren (GKV) zumindest gleichwertig mit dem Umsatzkostenverfahren (UKV) zu sehen ist:

1. Auch das UKV ist alleine für die angemessene Information der

Spender nicht ausreichend. Es müssen im Regelfall immer weitere Darstellungen zu einzelnen Projekten und deren Erträgen und Aufwendungen hinzukommen (vgl. auch die Vorschläge zur Projektberichterstattung in Tz. 52 des Entwurfs vom 5.12.08).

2. Die Gewinn- und Verlustrechnung dient nach aller Erfahrung den wenigsten Spendern tatsächlich als Informationsquelle. Ihre Bedeutung und schon gar die der Gliederung für die Öffentlichkeitsarbeit wird vom HFA überschätzt.
3. Die Informationen, die gegenüber dem DZI bereitzustellen sind, werden nicht unmittelbar durch die Anwendung des UKV abgedeckt. Hier sind in jedem Fall weitere Überleitungen notwendig.
4. Die Umstellung der Darstellung würde gerade für kleinere Organisationen zu erheblichen Schwierigkeiten und vor allem zu zusätzlichen Kosten führen.
5. Bei einer Darstellung nach dem UKV bestehen erhebliche Spielräume in der Zuordnung der Kosten, die eine Vergleichbarkeit der Abschlüsse eher erschweren denn erleichtern würden. Beispielsweise ist nicht geregelt, ob die Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zu Voll- oder zu Teilkosten dargestellt werden sollen. Entfallen sind in der Endfassung wie auch schon in der zweiten Entwurfsversion ferner sämtliche Ausführungen zur Abgrenzung von Projektaufwendungen (im UKV die sogenannten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“) und der Vertriebskosten von den allgemeinen Verwaltungskosten und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen.¹⁶ Wenn schon das UKV präferiert wird, wären hierzu im Sinne der Vergleichbarkeit Ausführungen erforderlich gewesen.

Durch die tendenzmäßige Formulierung in der Standardendfassung besteht die Gefahr, dass – obwohl das GKV weiter zugelassen ist – ein erheblicher Rechtfertigungsdruck bei den Organisationen vor allem gegenüber den Wirtschaftsprüfern entsteht, wenn das UKV nicht angewendet wird.

VII. Folgen bei abweichender Bilanzierung

Die zentrale Frage einer Spenden sammelnden Organisation wird zukünftig sein, ob z.B. in folgenden Teilen von den Regelungen des Standards abgewichen werden kann und welche Folgen dies hat:

1. Weiterhin erfolgswirksame Erfassung im Zuflusszeitpunkt.
2. Darstellung der GuV-Positionen zum Sonderposten in der Haupt- statt der Vorspalte oder dem Anhang.
3. Abgrenzung über Sonderposten nur für zweckgebundene Spenden oder ggf. vollständiger Beibehalt der Abgrenzung über Rücklagen.

Zunächst ist festzustellen, dass die Rechnungslegungsstandards des IDW Empfehlungen und keine Gesetze sind und daher für die Spenden sammelnden Organisationen keine Bindungswirkung entfalten. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist allerdings grundsätzlich an die Beachtung der IDW Standards gebunden. In begründeten Ausnahmefällen darf ein Wirtschaftsprüfer jedoch auch von diesen Grundsätzen abweichen. Er muss dann aber hierzu im Prüfungsbericht Stellung nehmen und die Abweichung begründen.

Gravierender sind aber mögliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB. Soll ein solcher erteilt werden, muss der Jahresabschluss den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) bzw. etwaiger anzuwendender spezialgesetzlicher Vorschriften entsprechen. Zu den GoB können auch IDW-Standards gehören, wenn sie in der Bilanzierungspraxis und der handelsrechtlichen (Kommentar-) Literatur mehrheitlich angewendet und befürwortet werden. Von diesem Stadium scheint mir der RS HFA 21 angesichts der Umsetzungsprobleme in zentralen Aussagen derzeit aber weit entfernt zu sein. Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks kommt daher bei abweichender Bilanzierung derzeit nicht in Betracht.

Die Organisation sollte daher dem Wirtschaftsprüfer die Gründe dafür aufzeigen, dass z.B. die Abgrenzung weiter vollständig über die Rücklagen erfolgt. Dies kann mit dem Sinn und Zweck der Abgrenzung begründet werden. Durch die Abgrenzung soll größtmögliche Transparenz gegenüber

dem Spender geschaffen werden, damit dieser einschätzen kann, in welchem Umfang die Einrichtung tatsächlich mit den Geldern satzungsgemäße Aufgaben erfüllt hat. Dabei macht es keinen Unterschied, ob auf der Passivseite die Abgrenzung über einen separat bezeichneten Sonderposten „noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ oder über eine gesondert gezeigte Rücklage im Eigenkapital „Rücklage für noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ erfolgt.

VIII. Anwendung in der Praxis

Die Anwendung des neuen Standards in der Praxis bzw. in Jahresabschlüssen auf den 31. Dezember 2010 wurde im Mai 2011 zusammen mit dem Spitzenverband „Verband Entwicklungspolitik Nicht-Regierungsorganisationen“ (VENRO) untersucht. Die Ergebnisse der Umfrage unter 23 großen, deutschen Spenden sammelnden Organisationen stellen sich wie folgt dar:

Wenden sie auch weiterhin das Zuflussprinzip bei der Erfassung der Spenden im Zugangszeitpunkt an? (per Bank an Spendenertrag in der GuV)	Ja 19		Nein 2		n/a 2		23
Für welche Arten von Spenden erfolgt zum Jahresende i.d.R. an Hand einer Projekt-Kostenrechnung die Ermittlung, welche Teile noch nicht verwendet sind?							
- zweckgebundene Spenden	Ja 20		Nein 2		n/a 1		23
- freie Spenden	Ja 6		Nein 15		n/a 2		23
Unter welcher Position werden die gem. Frage 2 noch nicht verwendeten Spenden auf der Passivseite der Bilanz abgegrenzt?	Rücklagen 14		Sonderposten 7		n/a 2		
Nur beim Wechsel zur Abgrenzung über Sonderposten: Werden bisherige zweckgebundene Rücklagen in den Sonderposten umgegliedert ?	Ja 1		Nein 9		n/a 13		23
Falls eine Abgrenzung über Sonderposten erfolgt: Wird das Gliederungsschema des HFA gem. Tz. 25 verwendet?	In der GuV 5		Im Anhang 3		Gar nicht 10	n/a 5	23
Wird ein Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände gebildet?	für alle 3		bei Spenderwille 2		Gar nicht 17	n/a 1	23

Die Ergebnisse bestätigen die konzeptionelle und inhaltliche Kritik an den

Standardregelungen, wie sie in den vorstehenden Abschnitten ausgeführt wurden.

Ein ähnliches Bild ergibt sich aus einer Analyse der öffentlich zugänglichen Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2011 von 15 großen, international tätigen Spendenorganisationen:

Organisation	JA	Zuflussprinzip	Abgr. Spenden	bei SoPo-Abgr.: Anwendung Tz. 25	SoPo für spendenfin. Vermögen
1	2010	ja	SoPo	nein	nein
2	2011	ja	k.a.	k.a.	nein
3	2011	ja	SoPo	ja	nein
4	2011	ja	RL	n/a	nein
5	2011	ja	Verbindlichkeit	n/a	nein
6	2011	ja	Verbindlichkeit	n/a	nein
7	2011	ja	RL	n/a	nein
8	2011	ja	Sopo-ähnlich 1)	nein	nein
9	2011	ja	Sopo-ähnlich 2)	nein	nein

10	2011	ja	Verbindlichkeit	n/a	nein
11	2011	ja	SoPo	ja	nein
12	2011	ja	Sopo-ähnlich 3)	nein	nein
13	2011	ja	RL	n/a	nein
14	2011	ja	RL	n/a	nein
15	2011	ja	RL 4)	n/a	nein

- 1) zwischen EK und FK als „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Mitteln
- 2) Zuführung nach dem Jahresergebnis wie bei RL, allerdings separater Posten nach dem EK
- 3) eine Art SoPo („Projektmittel für die internationale Zusammenarbeit“)
- 4) Ausweis als „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ als erster Posten der Passiva, sonst kein weiteres Eigenkapital ausgewiesen

Auch wenn diese Analysen nicht dem Anspruch einer statistisch einwandfreien, empirischen Erhebung genügen, so zeigen sie doch eine wesentliche Tendenz:

1. Es wird nahezu ausschließlich weiterhin das Zuflussprinzip angewendet.
2. Die Abgrenzung von noch nicht verwendeten Spenden erfolgt auch weiterhin in der überwiegenden Anzahl der Fälle über (zweckgebundene) Rücklagen.
3. Ein Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände wird nicht gebildet.
4. Das Gesamtkostenverfahren wird nach wie vor uneingeschränkt angewendet.

IX. Schlussbemerkung

Die Analyse zentraler Aussagen des Standards RS HFA 21 zeigt, dass die auf den ersten Blick einfachen Regelungen in der Praxis vielfältige Auslegungsmöglichkeiten eröffnen.

Das vom HFA bevorzugte Verwendungsprinzip enttarnt sich bei genauerem Hinsehen als „getarntes“ Zuflussprinzip. Die vom Standard eröffneten Ausweismöglichkeiten des Spendenzuflusses in der Gewinn- und Verlustrechnung sind inhaltlich nichts anderes als die Beibehaltung des Zuflussprinzips und machen jede Umstellung in der Buchungspraxis unnötig. Das Verwendungsprinzip widerspricht zudem der international üblichen Bilanzierungspraxis und den gültigen Leitlinien des DZI für die Vergabe des DZI-Spendensiegels.¹⁷

Die vom IDW gewollte vollständige Abgrenzung *aller* noch nicht verwendeten Spenden unabhängig davon, ob diese als sogenannte freie oder zweckgebundene Zuwendungen gegeben wurden, führt zu erheblichen Gestaltungsspielräumen. Je nachdem, welche Kosten den Spenden und den übrigen Tätigkeitsbereichen der Organisation zugeordnet werden, kann das Jahresergebnis der Organisation nach oben bzw. unten beeinflusst werden. Dies widerspricht massiv handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen als auch dem Interesse des Spenders, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Ertragslage zu bekommen.

Nur bei einer sehr ausgereiften Voll-Kostenrechnung und weiteren Nebenbuchhaltungen ist das Anliegen des IDW, einen Sonderposten für alle spendenfinanzierten Vermögensgegenstände auf der Passivseite in einem korrespondierenden Sonderposten zu führen, möglich. Darüber hinaus muss stark bezweifelt werden, ob der nicht fachkundige Spender derartige Bilanzposten verstehen kann. Abgesehen davon, dass Sonderposten keine Verbindlichkeiten darstellen und deshalb in Abschlüssen von Spendenorganisationen, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards wie den IFRS oder US-GAAP bilanzieren, völlig unbekannt sind.

Im Hinblick auf die gleichwertige Anwendung des Gesamtkostenverfahrens erfüllt der Standard nicht die Anforderungen der Praxis, wenn er einseitig das Umsatzkostenverfahren bevorzugt. Doch auch hier gibt es keinen Zwang zur Umstellung.

Das Ziel, zu einer besseren Vergleichbarkeit von Abschlüssen Spendensammelnder Organisationen beizutragen und die Transparenz gegenüber den Spendern zu erhöhen, wird deshalb mit dem RS HFA 21 nicht erreicht.

Die Regelungen des Standards sind für die bilanzierenden Einrichtungen nicht verpflichtend. Daher kann auch weiterhin nach dem Zuflussprinzip gebucht bzw. eine (teilweise) Abgrenzung nicht verwendeter Spenden über die Rücklagen erfolgen. Da der RS HFA 21 derzeit sicher nicht zu den allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zählt, kommt eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks bei abweichender Bilanzierung aktuell nicht in Betracht.

X. Summary

Analysis of key statements in the RS HFA 21 standard reveals that regulations which, at first glance, are simple are in practice subject to a wide range of possible interpretations.

The usage principle preferred by the HFA turns out on closer scrutiny to be a “covert” accrual principle. The options that the standard opens up for stating the inflow of donations in the income statement are in content nothing other than a retention of the accrual principle and make any

change in accounting practice unnecessary. Furthermore, the usage principle runs counter, for one, to standard international accounting practice and, for another, to the new guidelines, valid since January 2001, for granting the DZI Seal of Approval.

Total delimitation of all donations that have yet to be used, as intended by the IDW, irrespective of whether they were made as so-called free donations or as specific, earmarked donations, leads to substantial creative leeway. Depending which costs are allocated to donations and to an organisation's other areas of activity, the organisation's annual result can be influenced upward or downward. That runs massively counter to both commercial law accounting principles and the donor's interest in gaining an accurate picture of the financial position.

The IDW's aim of creating a special item for all donation-financed assets on the liabilities side is only possible with highly sophisticated full-cost accounting and further sub-ledger accounting. Furthermore, it is highly doubtful whether a lay donor would be able to understand balance sheet items of this kind – quite apart from the fact that special items do not constitute liabilities and are therefore entirely unknown in the accounts of charitable organisations that prepare their financial statements on the basis of international accounting standards such as IFRS or US-GAAP.

As for an even and equivalent application of the total cost or cost summary method, the standard does not fulfil the requirements in practice if it gives preference to the cost of sales method. Yet here too, conversion is not a mandatory provision.

That is why RS HFA 21 fails to achieve the objective of helping to make the financial statements of charitable organisations easier to compare and to increase transparency toward donors.

The standard's provisions are not binding on accounting entities, so donations can continue to be booked in accordance with the accrual principle and a (partial) accrual of unused donations can continue to be made via reserves. As RS HFA 21 is at present certainly not a generally recognised principle of proper accounting, there can, at the time of writing, be no question of a qualification of the audit certificate on the grounds of differences in accounting.

-
- 1 Vgl. hierzu krit. *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*, Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217ff.; *Lehmann*, Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513ff.; *Spiegel/Römer*, Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, S. 100ff sowie *Doll*, Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118ff.; *Busse/Wellbrock*, Die Rechnungslegung als Informationsinstrument spendensammelnder Organisationen.
- 2 BFH, Urt. v. 24.10.1990, BStBl. II 1991, 358.
- 3 RG, Urt. v. 7.5.1909, RGZ 71,140; andere Ansicht OLG Dresden, Urt. v. 2.5.2002, NJW 2002, 3181 – aber dazu rkr. entschieden BGH, Urt. v. 10.12.2003, NJW 2004, 1382.
- 4 Nach anderer Auffassung ist die Zuwendung an eine gemeinnützige Organisation stets eine Schenkung unter der Auflage, das Geld für die satzungsmäßigen Zwecke der Organisation zu verwenden, *Rawert*, Zivilrechtsfragen des Spendens, Non Profit Law Yearbook 2005, S. 165, 178; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 163f., 274f. Allerdings verzichte jedenfalls der anonyme bzw. Spender kleinerer Beträge kraft schlüssigen Verhaltens auf seinen Vollzugsanspruch, *Rawert* a.a.O. Nach *Kersting*, Die Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre, Non Profit Law Yearbook 2006, 57, 71, fehlt es in solchen Fällen bereits an einer Auflage, was zum gleichen Ergebnis führt.
- 5 *Weidenkaff*, in: Palandt, BGB 72. Aufl. 2013, § 525 Rn. 6.
- 6 *Weidenkaff* (Fn. 5), § 525 Rn. 11.
- 7 *Heinrichs* (Fn. 5), § 242 Rn. 37.
- 8 *Weidenkaff* (Fn. 5), § 527 Rn. 4.
- 9 *Sprau* (Fn. 5), § 812 Rn. 75.
- 10 Küting/Weber/Kußmaul, Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl. Stand Nov. 2009, § 246 HGB Rn. 14.
- 11 Vgl. *Lehmann, M.*, Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendung (Spenden) an gemeinnützige Organisationen, DB 2007, 642.
- 12 Vgl. Küting/Weber/Fülbier/Kuschel/Selchert, Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl. Stand Dez. 2010, § 252 Rn. 103 ff.
- 13 Vgl. z.B. Notes to Financial Statements December 31, 2009 and 2008 of Bill & Melinda Gates Foundation Trust, Note (2)a, audited by KPMG; Notes to combined financial statements June 30,2008 and 2007 of Operation Smile Inc., Note (1) d, audited by KPMG; Notes to the financial statements as of and for the years ended 30 June 2009 and 2008 of The Rotary Foundation of Rotary International, Note 2 “Revenue Recognition”, audited by Deloitte & Touche.
- 14 Leitlinien für die Vergabe des DZI-Spendensiegels 2010, Abschnitt II. 6 a) Abs. 4, verabschiedet am 17. September 2010 und gültig ab 1. Januar 2011, www.dzi.de; Anm. d. Verf.: Der Zusatz „nach dem Zuflussprinzip“ wurde gegenüber dem 2. Entwurf explizit im 3. Entwurf bzw. der Endfassung eingefügt!

- [5] Diese zweite, in der Praxis wahrscheinlich sehr selten anzutreffende Kategorie soll im Folgenden nicht weiter Gegenstand der Untersuchung sein.
- [6] Vgl. Rn. 38 und 39 IDW ERS HFA 21 vom 13.8.2007.
- [7] Vgl. die jeweils aktuell gültigen Leitlinien des DZI unter www.dzi.de/spenderberatung/dasspenden-siegel.

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes

INGO GRAFFE

- I. Vorbemerkung
- II. Die Neuregelungen im Einzelnen
 - 1. § 53 AO ‘Nachweis wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit’
 - 2. § 55 AO ‘Zeitnahe Mittelverwendung’
 - 3. § 58 AO ‘Unschädliche Mittelverwendung’
 - 4. § 60 a AO ‘Neues Feststellungsverfahren’
 - 5. §§ 62/63 AO ‘Rücklagen’
 - 6. § 63 AO ‘Verwendungsauflage und Spendenbescheinigungskompetenz’
 - 7. § 67a AO ‘Optionsgrenze für Sportvereine’
 - 8. Einkommensteuerliche Rechtsänderungen
 - 9. Zivilrechtliche Neuregelung
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary

I. Vorbemerkung

Am 01.03.2013 hat der Bundesrat dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) zugestimmt. Das Gesetz ist inzwischen in Kraft getreten.¹

Mit dem Gesetz werden zahlreiche bereits bestehende gemeinnützigkeitsrechtliche Vergünstigungen aufgebessert, neue Vergünstigungen geschaffen und insbesondere auch verfahrensrechtliche Regelungen neu gefasst. In weiten Bereichen werden dabei zum Teil langjährig vorgetragene Forderungen aus dem Kreis der Lobby so

genannter Non-Profit-Organisationen aufgegriffen, die zumeist auch bereits Gegenstand von Bund-Länder-Beratungen zur regelmäßigen Überarbeitung des AOA waren.

Das Gesetz passt sich in seiner Entstehungsgeschichte dabei mehr oder weniger nahtlos in eine Reihe früherer grundlegender Gemeinnützigkeitsreformen ein, wie sie in unterschiedlichen Regierungskonstellationen aber typischerweise im zeitlichen Vorlauf vor Bundestagswahlen in das parlamentarische Verfahren eingebracht werden. Dieser zeitliche Zusammenhang führt dann häufig, gepaart mit der Scheu vor unpopulären Entscheidungen und dem Drang ein breites Publikum positiv anzusprechen, zu einem Partei übergreifenden Einvernehmen, bei dem steuersystematische Logik und administrative Bedürfnisse nicht unbedingt vorrangig sind. Besonders beeindruckend ist im vorliegenden Fall, dass der Gesetzesentwurf ursprünglich unter dem Namen “Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts”² ins Verfahren eingebracht wurde. In seiner Begründung brachte der Entwurf dazu vor allem zum Ausdruck, dass *“...insbesondere komplexe administrative Regelungen und bürokratischer Aufwand ... von Bürgern und Institutionen oft als Hürde empfunden”* würden und *“... Bürokratieabbau und Verfahrenserleichterungen ... kurzfristig den Organisationen und Ehrenamtlichen spürbar helfen ihre Kernaufgaben einfacher zu erfüllen”*. Erst sehr spät im weiteren Beratungsverlauf hat dann der Gesetzgeber offenbar erkannt, dass der Begriff “Bürokratieabbau” eigentlich im diametralen Widerspruch zu den Kernelementen der gesetzlichen Neuregelungen steht, und deshalb den Namen des Gesetzes noch in “Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz)” geändert,³ ein in dieser Form nicht unbedingt gewöhnlicher Ablauf.

Der nachfolgende Beitrag stellt die wesentlichen Neuregelungen des Gesetzes dar und setzt sich kritisch damit auseinander.

II. Die Neuregelungen im Einzelnen

1. § 53 AO ‘Nachweis wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit’

Zunächst ist im neuen § 53 Nr. 2 S. 5 AO klargestellt, dass für die

Bemessung der Bedürftigkeit auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen zu berücksichtigen sind.

Für den Nachweis der Bedürftigkeit hat der Gesetzgeber des Weiteren eine wesentliche Verfahrenserleichterung geschaffen.

Bei der Unterstützung materiell Hilfsbedürftiger ist nach § 53 AO Voraussetzung, dass der zu Unterstützende keine Bezüge erhält, die das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe übersteigen. Beim sog. „Haushaltsvorstand“ erhöhte sich die Bemessungsgrundlage bisher auf das Fünffache. Den „Haushaltsvorstand“ gibt es inzwischen im SGB aber nicht mehr. Der Entwurf eines JStG 2013⁴ sieht in diesem Zusammenhang vor, dass dieser Begriff in § 53 AO durch „Alleinerziehenden“ ersetzt wird.

Bedeutsam für die Praxis bleibt aber, dass die unter § 53 AO fallenden Organisationen grundsätzlich nachweisen müssen, dass sie ihre Mittelsatzungsgemäß verwenden und hierzu die Bezüge und Vermögensberechnungen der von ihnen unterstützten Personen in ihren Unterlagen vorhalten müssen. Meiner letztjährigen Kritik,⁵ dass der AOA in diesem Zusammenhang nicht näher konkretisiert, welche Unterlagen dabei im Einzelfall zum Nachweis der materiellen Hilfsbedürftigkeit erforderlich bzw. geeignet sind, war zwar inzwischen durch eine neue Nr. 11 im AOA zu § 53 (vgl. BMF-Schreiben vom 15.08.2012)⁶ ein Stück weit Rechnung getragen worden. Danach sollte künftig der Leistungsbescheid nach Hartz IV als Berechtigungsnachweis ausreichen. Dieser sollte dann allerdings jeweils von der Körperschaft in Ablichtung als Beleg vorgehalten werden. Bei bestimmten Aktivitäten (z.B. sog. „Tafeln“ oder „Kleiderkammern“) ließe sich in der Praxis eine derartige Verfahrensweise mit vertretbarem Aufwand indes kaum umsetzen. Sie ist schließlich auch in Bezug auf die insoweit bei den genannten Einrichtungen nie allein auftretenden Leistungsempfänger ein Stück weit entwürdigend.

Die nun beschlossene Neuregelung, die maßgeblich erst auf Intervention des Bundesrates auf Antrag von Rheinland-Pfalz zustande gekommen ist, sieht folgende Verfahrenserleichterungen vor:

- Die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit wird bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch

Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes grundsätzlich als nachgewiesen angesehen (§ 53 Nr. 2 S. 6 AO).

- Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die betreffenden Zuwendungsbescheide nur jeweils die Bedürftigkeit belegen, aber keine Grundlagenbescheide im steuerrechtlichen Sinne darstellen (§ 53 Nr. 2 S. 7 AO).
- Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden (§ 53 Nr. 2 S. 8 AO).

Das dargestellte Problem bei den sog. Tafeln wird damit zwar gelöst, allerdings wird gleichzeitig eine neue verfahrensrechtliche Hürde geschaffen. Die betreffenden Körperschaften müssen sich das vereinfachte Nachweisverfahren nämlich erst aufwändig in einem förmlichen neuen Antragsverfahren gestatten lassen. Offen bleibt dabei zunächst auch, ob diese Gestattung dann gegenüber der Körperschaft allgemein, bezogen auf einen bestimmten Satzungsbereich oder speziell verknüpft mit einer ganz konkreten Tätigkeit ausgesprochen wird.

Unter dem Gesichtspunkt der Entbürokratisierung hätte der großzügigere Vorschlag des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 14.12.2012,⁷ der allgemein auf eine typisierende Nachweisfreistellung unter bestimmten Voraussetzungen und ohne förmliches Antragsverfahren ausgerichtet war, sicher allen Beteiligten eine praxisgerechtere Erleichterung verschafft.

Auch wenn der ausdrückliche gesetzliche Bezug fehlt, muss das vereinfachte Verfahren entsprechend auch für die Zuerkennung der Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 Abs. 3 AO gelten.

2. § 55 AO ‘Zeitnahe Mittelverwendung’

Gemeinnützigkeitsgebundene Mittel sind steuerlich begünstigt, wenn sie gemeinnützigkeitskonform verwendet, d.h. grundsätzlich zeitnah und unmittelbar dem satzungsmäßigen Zweck zugeführt werden. Demgemäß regelt § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO ausdrücklich Folgendes: “Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden”.

Allerdings zwingt der Gesetzgeber die gemeinnützigen Körperschaften nicht, ihre Mittel quasi ‘von der Hand in den Mund’ auszugeben. Nachhaltiges, zielgerichtetes Wirtschaften im Sinne des Satzungsauftrags ist vielmehr ausdrücklich gestattet, weshalb die AO verschiedene Rücklagemöglichkeiten vorhält. Die erste (und somit allgemeine) Rücklagemöglichkeit eröffnet § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO, der künftig wie folgt lautet:

“Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren” für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.”

Die bisherige gesetzliche Frist wurde damit ab 2013 von einem auf zwei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre verlängert, was bedeutet, dass Mittel, die beispielsweise am 1.1.2013 zugeflossen sind, bis spätestens 31.12.2015 verausgabt werden müssen.

3. § 58 AO ‘Unschädliche Mittelverwendung’

a) ‘Endowment’

In deutschen Wörterbüchern wird der Begriff ‘endowment’ regelmäßig übersetzt mit Begriffen wie ‘Ausstattung’, ‘Dotierung’ oder auch ‘Aussteuer’. Steuerrechtlich geht es insoweit um die Möglichkeit, gemeinnützigkeitsgebundene und zeitnah zu verwendende Mittel für den Kapitalstock einer anderen (gemeinnützigen) Körperschaft und somit gerade nicht zeitnah einzusetzen. Die Verwaltung hat dies bisher regelmäßig als gemeinnützigkeitsschädlichen Verstoß gegen das Gebot

zeitnaher Mittelverwendung angesehen.⁸ Deshalb kam in den vergangenen Jahren immer wieder der Wunsch aus dem Kreis der NPO-Lobby, hierfür eine gesetzliche Regelung zu schaffen.

Eine solche Endowmentregelung findet sich nun im neuen § 58 Nr. 3 AO. Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft jährlich

- ihre Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vollständig
- ihre Überschüsse aus Vermögensverwaltung vollständig
- ihre sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel bis zu 15%

für die Kapitalausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts einsetzen.

Voraussetzung ist, dass die aus dem so geschaffenen Kapitalstock erwirtschafteten Mittel für Zwecke verwendet werden, die den eigenen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Bislang hat sich die Verwaltung insoweit noch nicht dazu geäußert, wie die zweckentsprechende Verwendung zu Fällen der Zwecküberlagerung zu belegen ist.

Auch diese Neuregelung ist durchaus nicht unproblematisch. Zum einen eröffnet sie insbesondere jenen Körperschaften einen (legalen) Ausweg, die bereits im Rahmen der Rücklagenbildung gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verstoßen haben und nun im Einklang mit § 63 Abs. 4 AO nach Wegen suchen, zumindest einen Teil der unrechtmäßig thesaurierten Mittel satzungskonform zu verwenden, ohne sie tatsächlich auszugeben.

Zum anderen mangelt es der Neuregelung an einer inneren Logik insofern, als zwar der fremde Kapitalstock aufgebaut werden darf, nicht aber der eigene. Schließlich macht sie das Handling bezüglich der ohnehin schon unübersichtlich komplizierten, z.T. sich überlagernden, miteinander konkurrierenden oder kumulierenden Rücklagenregelungen noch schwieriger, wenn nicht gar unmöglich.

b) Mitteleinsatz für Beteiligungserwerb

Bisher waren das zulässige Ansammeln bzw. Verwenden von Mitteln für

den Erwerb von Gesellschaftsanteilen zur Erhaltung des prozentualen Anteils von Beteiligungen in § 58 Nr. 7b AO geregelt. Der Gesetzgeber hat diese Regelung nun aufgesplittet in eine Verwendungsunschädlichkeit (Erwerb – § 58 Nr. 10 AO) und in eine Rücklagenunschädlichkeit (Ansammeln – § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). Das ist schließlich ein kleiner Beitrag zur Verbesserung der Rechtssystematik, materiell hat sich aber letztlich hiermit nichts geändert.

4. § 60a AO ‘Neues Feststellungsverfahren’

Der Gesetzgeber hat ein neues Verfahren zur Überprüfung der Frage geschaffen, ob die Satzung einer Körperschaft den Anforderungen der Abgabenordnung genügt. Die Bindungswirkung dieser Feststellung soll laut Begründung⁹ Rechtssicherheit für die steuerbegünstigten Körperschaften schaffen. Diese Feststellung löst das bisherige Verfahren der sogenannten vorläufigen Bescheinigung ab. Sie erfolgt grundsätzlich auf Antrag bzw. von Amts wegen bei Veranlagung zur Körperschaftsteuer, falls zu diesem Zeitpunkt noch keine entsprechende Feststellung erfolgt ist.

Die Entscheidung über den Antrag ist damit, unabhängig davon, ob sie selbstständig oder in Verbindung mit dem Körperschaftsteuerbescheid erfolgt und im Gegensatz zur vorläufigen Bescheinigung, ein eigenständig anfechtbarer Verwaltungsakt. Daraus ergibt sich formal eine bessere Rechtsschutzmöglichkeit vor allem für die Körperschaften, bei denen bislang dem Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung nicht entsprochen wurde.

Andererseits ist aber zu bedenken, dass hiermit eigentlich nur eine Scheinsicherheit geschaffen wird. Denn tragende Säule des Gemeinnützigkeitsrechts ist nicht nur die satzungsmäßige Verfassung, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung. Wenn letztere den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben nicht genügt, hilft auch der Verwaltungsakt im Sinne des neuen § 60a AO – der sich lediglich auf die Satzungskonformität bezieht – nicht weiter.

Allerdings bestand in Bezug auf eine im Verfahren zur Erteilung der vorläufigen Bescheinigung bisher vom Finanzamt geprüfte Satzung –

jedenfalls für die Vergangenheit – gleichermaßen Vertrauensschutz. Von daher war ein echter Bedarf für das neue Verfahren eigentlich nicht gegeben. Es schafft indes einen für alle Beteiligten völlig unverhältnismäßigen, unnötigen, bürokratischen und vor allem bei den Finanzämtern auch personalintensiven Mehraufwand.

5. §§ 62 und 63 AO ‘Rücklagen’

Im neuen § 62 AO hat der Gesetzgeber nunmehr – mit Ausnahme der allgemeinen Verauslagungsregelung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO (siehe oben unter 2.) – alle Möglichkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft zur Rücklagen- und Vermögensbildung zusammengefasst und zum Teil neu geregelt.

a) Zweckrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Die Nummer 1 des § 62 Absatz 1 (neu) AO entspricht inhaltlich der Regelung des § 58 Nr. 6 (alt) AO. Wie bisher können danach Körperschaften Rücklagen bilden, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Das sind die sogenannten Zweckrücklagen, die für solche satzungsgemäßen Vorhaben zurückgelegt werden dürfen, für die bereits konkrete Projekt- und Zeitvorstellungen bestehen, bei denen die geplante Durchführung des Vorhabens glaubhaft ist und unter Beachtung der finanziellen Verhältnisse auch wirtschaftlich realistisch erscheint. Zweckrücklagen dürfen des Weiteren gebildet werden für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten, Heizölkauf) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Wirtschaftsperiode.¹⁰

b) Wiederbeschaffungsrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Die neue Nummer 2 enthält die gesetzliche Normierung einer sogenannten Wiederbeschaffungsrücklage, wie sie in der Verwaltungspraxis in der Vergangenheit regelmäßig in Höhe der AfA akzeptiert wurde. Im neuen AOA¹¹ war die Verwaltung aber förmlich von dieser Übung abgerückt und hat entsprechende Wiederbeschaffungsrücklagen ausdrücklich nicht mehr anerkannt. Wegen der enormen Probleme

gemeinnütziger Einrichtungen, als Folge dieser geänderten Verwaltungspraxis seither quasi für jedes einzelne Ersatzbeschaffungsvorhaben eine eigene Zweckrücklage zu begründen, hat der Gesetzgeber nunmehr im Interesse der Verfahrenserleichterung und des verminderten Bürokratieaufwands eine solche Wiederbeschaffungsrücklagen ausdrücklich zugelassen. Es muss dabei auch nicht mehr eine ernsthaft beabsichtigte Wiederbeschaffung glaubhaft gemacht werden.

Für Ersatzinvestitionen kann danach künftig pauschal ein Betrag in Höhe der Absetzungen für Abnutzungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter einer solchen Wiederbeschaffungsrücklage zugeführt werden. Sollen höhere Beträge in diese Rücklage eingestellt werden, besteht die Möglichkeit, die Notwendigkeit gesondert darzulegen. In diesem Zusammenhang sind ggf. auch besondere Wertminderungen (Teilwertabschreibung) in die Bemessung der Wiederbeschaffungsrücklage einzubeziehen.

c) Freie Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Zwar an neuer Stelle in § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO positioniert, aber inhaltlich unverändert vom bisherigen § 58 Nr. 7a AO übernommen wurden die sogenannten „Freien Rücklagen“ in Höhe von grundsätzlich jährlich

- 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus
- 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel.

Neu geschaffen hat der Gesetzgeber dabei jedoch die Möglichkeit, eine Rücklagenbildung innerhalb der folgenden zwei Wirtschaftsjahre nachzuholen, soweit der nach vorstehenden Regelungen bestehende Rücklagenrahmen nicht vollständig ausgeschöpft wurde.

d) Rücklagen für Beteiligungserhöhung (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)

Inhaltlich bisher in § 58 Nr. 7b AO aber nun ebenfalls in § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO regelt der Gesetzgeber die Möglichkeit, Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhöhung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zu bilden – vgl. dazu auch die Ausführungen oben unter 3. b). Ebenfalls unverändert mindern solche Rücklagen auch künftig

die freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Neu geregelt hat der Gesetzgeber, dass die Rücklagenbildung künftig innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO zu erfolgen hat. Eine Rücklagenbildung kann damit bis zum Ende des übernächsten auf das Jahr des Zuflusses folgenden Wirtschaftsjahres erfolgen. Bisher war eine zum Ende eines laufenden Wirtschaftsjahres nicht erfolgte Rücklagenbildung nicht mehr nachholfähig.

Unverändert nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen bestimmte, insbesondere auflagengebundene Zuwendungen. Insoweit hat der Gesetzgeber die bisherigen Ausnahmeregelungen des § 58 Nr. 11 a) - d) wörtlich in § 62 Abs. 3 Nrn. 1-4 überführt.

Zudem wurde die bestehende Ausnahmeregelung für Stiftungen von § 58 Nr. 12 in § 62 Abs. 4 AO übernommen und um ein Jahr erweitert. Stiftungen können danach künftig im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben maximal in voller Höhe ihrem Vermögen (Kapitalstock oder Rücklagen) zuführen.

e) Problem 'Rücklagenmanagement'

Aus den Neufassungen und Erweiterungen der Regelungen zur Rücklagenbildung und Mittelverwendung ergibt sich nunmehr eine ganze Reihe sich teilweise überlagernder Rücklagenmöglichkeiten, insbesondere bei Zusammenwirken/Zusammentreffen

- der grundsätzlich auf bis zu 3 Jahre verlängerten Mittelabflussregel,
- der unveränderten Zweckrücklage,
- der unveränderten Möglichkeit freier Rücklagen,
- der auf drei Jahre erweiterten Thesaurierungsmöglichkeit bei Neustiftungen,
- der neuen Wiederbeschaffungsrücklage (in Höhe der AfA, ggf. noch mehr),
- der unbeschränkten Rücklagenbildung bei bestimmten

auflagegebundenen Zuwendungen,

- des zweijährigen Vortrags für nicht ausgeschöpfte Rücklagen und der zweijährigen Nachholfrist für die Rücklagenbildung.

Schließlich enthält das Gesetz keine Übergangsregelungen für sich überschneidende Rücklagen. So könnte sich beispielsweise ein Problem ergeben, wenn bereits für die Vergangenheit für eine ernsthaft geplante Ersatzbeschaffung eine Rücklagenbildung (konkrete Zweckrücklage) vorgenommen und in der Zukunft für das nämliche Objekt (z.B. ein Krankentransportfahrzeug) eine Wiederbeschaffungsrücklage in Höhe der AfA gebildet werden soll.

Dass solche Problemlagen im Zusammenwirken anderer verschiedenartiger Regelungen im Rahmen eines zielführenden Rücklagenmanagements in der Praxis für begünstigte Körperschaften und für die Finanzverwaltung noch hinreichend beherrschbar sind, muss zumindest stark bezweifelt werden. Es bedarf schon einer ausschweifenden Phantasie in Bezug auf die Frage, wie eine ordnungsgemäße Rücklagendarstellung unter Nutzung beispielsweise vieler oder gar aller vorgegebenen rechtlichen Möglichkeiten dann überhaupt aussehen muss, damit sie eine gemeinnützigkeitsrechtlich ordnungsgemäße Mittelverwendung nachvollziehbar und hinreichend belegen kann. Jedenfalls hat der Gesetzgeber weder unter dem Gesichtspunkt des Bürokratieabbaus noch grundsätzlich den Beteiligten und dem Gemeinwesen hier einen echten Gefallen getan. Denn – und das bleibt zuweilen außen vor – die verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Steuerbegünstigung ist nicht zuletzt der Mitteleinsatz für gemeinnützige Zwecke zum Wohl der Allgemeinheit. Das Unterhalten von ‘Sparvermögen’ dient diesem Zweck hingegen nur bedingt. Deshalb sollte man im Interesse aller das Thema ‘Mitteleinsatz und Rücklagenbildung’ nicht aus den Augen verlieren und bei einer zukünftigen grundlegenden Gemeinnützigkeitsreform an erster Stelle der Prioritätenliste aufführen.

6. § 63 AO ‘Verwendungsaufgabe und Spendenbescheinigungskompetenz’

a) Verwendungsaufgabe bei Rücklagenverstoß

Hat eine Körperschaft in gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässiger Weise Mittel angesammelt, kann das Finanzamt ihr eine Frist zur Verwendung dieser Mittel setzen. Eine Zeitvorgabe enthielt das Gesetz bislang dazu nicht – in der Praxis waren Fristen zwischen drei und fünf Jahren (abhängig von der Mittelhöhe und des Einsatzzwecks) nicht unüblich. Im Entwurf des Gesetzes¹² war noch vorgesehen, eine gesetzliche Frist von zwei Jahren aufzunehmen. Eine solche Befristung wurde aber allgemein zu Recht kritisiert, weil sie der Praxis den nötigen Spielraum für ermessensgerechte Fristvorgaben genommen und damit die Gefahr gedroht hätte, dass gemeinnützigkeitsgebundenes Vermögen ‘verschleudert’ wird. Die in Kraft getretene Gesetzesfassung enthält daher hinsichtlich der Frist nur noch die Vorgabe, dass diese “angemessen” sein muss. Dieser Einschub (“angemessen”) in den bisherigen Wortlaut der Gesetzesfassung ist aber aus meiner Sicht tautologisch und damit überflüssig, denn ein Finanzamt, das im Rahmen einer Ermessensentscheidung eine Frist vorgibt, muss diese schon nach allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen “angemessen” festlegen. An solchen Stellen sollte der Gesetzgeber sich durchaus zuweilen einmal die Frage gefallen lassen, ob eine Gesetzesänderung, die an der Rechtslage nichts ändert, wirklich nötig ist, und ob man hiermit die Beteiligten – insbesondere auch die Finanzverwaltung, die sich zu Recht die Frage stellt, was hat der Gesetzgeber nun geändert –, nicht eher unnötig verwirrt.

b) Spendenbescheinigungskompetenz

Bisher war nur in einem BMF-Schreiben vom 15.12.1994¹³ geregelt, dass Körperschaften Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Abs. 1 EStDV nur dann ausstellen dürfen, wenn das Datum der diesbezüglichen Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid bzw. Freistellungsbescheid nicht länger als fünf Jahre oder das Datum der vorläufigen Bescheinigung nicht länger als drei Jahre zurückliegt. Diese Fristen hat man nun entsprechend ins Gesetz (§ 63 Abs. 5 AO) übernommen und dabei auch klargestellt, dass die Fristen taggenau zu berechnen sind. Für die bisherige Praxis ergibt sich daraus allerdings keine Änderung.

7. § 67a AO ‘Optionsgrenze für Sportvereine’

Die bestehende Umsatzgrenze für die Klassifizierung von sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins als Zweckbetrieb in § 67a Abs. 1 AO wird um 10.000 Euro auf 45.000 Euro angehoben. Bis zu diesem Betrag liegt (ohne Option) ein Zweckbetrieb auch dann vor, wenn an der sportlichen Veranstaltung auch sog. ‚bezahlte Sportler‘ teilnehmen. Ziel ist laut Begründung,¹⁴ die eher am Breitensport orientierten Vereine über vereinfachende steuerliche Rahmenbedingungen von Bürokratielasten zu entbinden. Es werde ein Anreiz gesetzt, solche Veranstaltungen durchzuführen. Durch die Anhebung der Umsatzgrenze entfalle bei kleineren Veranstaltungen die Pflicht, die Ausgaben detailliert dem steuerpflichtigen bzw. dem steuerfreien Bereich zuzuordnen. Auch der Einsatz ehrenamtlicher Helfer in diesem Bereich sei weiter unproblematisch möglich.

Die Neuregelung dürfte in der Praxis zwar eher geringe Bedeutung haben, aber das Argument des erleichterten Einsatzes ehrenamtlicher Helfer ist wenig überzeugend. Schließlich ist die Schaffung eines Anreizes, Veranstaltungen unter Teilnahme bezahlter Sportler durchzuführen, unter Gemeinwohlgesichtspunkten fragwürdig. Problematisch könnte zudem sein, dass die allgemeinen Grenzwerte für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und für sportliche Veranstaltungen nunmehr auseinanderklaffen.

8. Einkommensteuerliche Rechtsänderungen

a) Anhebung von Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale

Im geltenden Recht erhalten Übungsleiter bei entgeltlicher Tätigkeit im Auftrag eines Vereins oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eine steuerfreie Pauschale von 2.100 Euro jährlich, die künftig (ab 2013) auf 2.400 Euro angehoben wird.

Die sogenannte Ehrenamtspauschale für sonstige (entgeltliche) ehrenamtliche Tätigkeit wird von derzeit 500 Euro auf künftig 720 Euro (60 Euro mtl.) angehoben.

In der Gesetzesbegründung¹⁵ wird diese Maßnahme wie folgt begründet: “Die gesetzliche, steuerliche Förderung des

Ehrenamtes bringt die gesellschaftliche Anerkennung des Engagements der Bürgerinnen und Bürger zum Ausdruck. Der Steuerfreibetrag für die in § 3 Nummer 26a Satz 1 EStG aufgeführten Tätigkeiten wird daher auf 720 Euro (60 Euro monatlich) angehoben, um bürgerschaftliches Engagement gezielt zu fördern und gleichzeitig bürokratische Hemmnisse bei Engagierten und Körperschaften abzubauen.“

Besonders fragwürdig erscheint diese Maßnahme jedenfalls vor dem Hintergrund der daraus resultierenden Ungleichbehandlung verschiedenartiger Tätigkeiten für eine gemeinnützige Körperschaft. So könnte künftig zwar der Referent bei der Veranstaltung einer gemeinnützigen Stiftung, der womöglich für eine Stunde Vortrag 20.000 Euro erhält, hiervon 2.400 Euro steuerfrei beziehen. Die festangestellte Putzkraft der Stiftung, die ein solches Gehalt vielleicht ganzjährig nicht erreicht, unterliegt hingegen der vollen Steuerpflicht. Und der nebenberufliche Schatzmeister erhält immerhin noch 720 Euro steuerfrei. Eine innere Logik vermag man hier jedenfalls nicht zu erkennen.

Entsprechend hatte auch der Bundesratsfinanzausschuss¹⁶ seinerzeit die geplante Anhebung noch wie folgt kritisiert:

“Eine Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements ist grundsätzlich zu begrüßen. Diese sollte aber nicht durch finanzielle Anreize, die dem Wesen des Ehrenamts im eigentlichen Sinne fremd sind, erfolgen. Für eine Anhebung der zuletzt durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 mit Wirkung zum 01.01.2007 erhöhten bzw. eingeführten Steuerfreibeträge nach § 3 Nummer 26 bzw. 26a EStG besteht zum derzeitigen Zeitpunkt keine Notwendigkeit. Durch § 3 Nummer 26 oder § 3 Nummer 26a EStG soll nach dem Sinn und Zweck der Vorschriften nicht die nebenberufliche Tätigkeit selbst steuerfrei sein, sondern der Steuerpflichtige vom Nachweis seiner tatsächlichen Aufwendungen befreit werden. Dies geschieht durch die typisierende Annahme, dass dem Steuerpflichtigen bis zu einer Höhe der Einnahmen von derzeit 2 100 Euro bzw. 500 Euro Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüberstehen. Diese steuersystematische Einordnung kommt

auch in Ziffer 80 der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (BR-Drucksache 681/12) zum Ausdruck, die steuerfreie Einnahmen i.S.d. § 3 Nummer 26 und 26a EStG nicht zu den steuerrelevanten Bezügen rechnet. Tatsächlich höhere Aufwendungen können bei Vorliegen höherer Einnahmen im Einzelfall nachgewiesen werden. Die Wirkung der Vorschriften ist damit einer Werbungskosten- oder Betriebsausgabenpauschale ähnlich. Eine Kostensteigerung allein für ehrenamtlich Tätige, die eine Anhebung der Steuerfreibeträge rechtfertigen würde, ist nicht erkennbar.”

Unbeeindruckt von dieser Kritik haben dann aber sowohl der Bundesrat selbst wie auch der Bundestag die Anhebung der Beträge beschlossen.

Dabei wird die Anhebung der Pauschalen selbst aus Kreisen der Vereine z.T. heftig kritisiert, weil in ihrem Gefolge zunehmend von Vereinsvertretern „die Hand aufgehoben wird“.

Hinzu kommt erhebliches Gestaltungspotenzial: Aus der Praxis sind inzwischen Fälle von Sportvereinen bekannt, die mehr angestellte Übungsleiter haben als spielende Mannschaften, wobei es sich hier nicht selten um den kompletten Kader der ersten in einer höheren Spielklasse spielenden Mannschaft handelt. Da mag man sich seinen Teil darüber denken.

b) Stiftungsspenden

Nach dem § 10b Abs. 1a EStG sind Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung über einen erhöhten Abzugsbetrag von 1 Mio. Euro in zehn Jahren steuerlich begünstigt.

Gesetzlich klargestellt wird dazu in Satz 1 zunächst, dass es sich bei dem ‘Vermögensstock’ einer Stiftung um das zu erhaltende Vermögen handelt. Damit korrespondiert zugleich eine Ergänzung in Satz 2, wonach Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung nicht abzugsfähig sind. Eigentliches Ziel des Absatzes 1a ist es gerade die Spenden zu begünstigen, die sicherstellen, dass Stiftungen durch das zugewandte Kapital auf lange Sicht hin eine bessere Basis zur Erfüllung ihrer Aufgaben erhalten und deshalb eine Steigerung der Erträge aus der Vermögensverwaltung erreicht wird. Diese Voraussetzungen erfüllen die

sogenannten Verbrauchsstiftungen aber gerade nicht, weil der Vermögensstock dieser Stiftungen dem Verbrauch dient und nicht der Realisierung von Erträgen.

Anlass für die Neuregelung sind insbesondere auch die in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungsmodelle, in denen über die Errichtung sogenannter Verbrauchsstiftungen, die dann faktisch als Durchlaufstellen fungierten, versucht wurde, den Weg zum erhöhten Spendenabzug für Stiftungsstockspenden zu eröffnen.

Des Weiteren hat der Gesetzgeber nun neu geregelt, dass Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, künftig gemeinsam einen Betrag von bis zu zwei Mio. Euro als Spende in den Vermögensstock einer Stiftung steuerlich geltend machen können.

Ehegatten wird damit der Abzug erleichtert, weil nun nicht mehr nachgewiesen werden muss, dass die Spende aus dem gemeinsamen Vermögen bzw. aus dem Vermögen jedes einzelnen Ehegatten geleistet wurde und damit insoweit auch keine schenkungsteuerlichen Probleme mehr auftreten können.

c) Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen

In § 10b Absatz 3 Satz 2 ist klargestellt worden, dass bei der Zuwendung eines Wirtschaftsgutes, das unmittelbar davor aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde, bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe auch die auf die Entnahme entfallende Umsatzsteuer zu berücksichtigen ist. Die Umsatzsteuer ist ein eigenständiger Bestandteil der Zuwendungshöhe. Insoweit ändert die Neuregelung aber nichts an der Verwaltungspraxis.

d) Spendenhaftung

Die in § 10b Absatz 4 Satz 2 EStG geregelte Spendenhaftung für zweckwidrige Mittelverwendung wird künftig an die übrigen Haftungstatbestände angeglichen. Künftig haftet nach dem neuen Gesetzeswortlaut auch insoweit nur noch derjenige, der diese zweckfremde Verwendung vorsätzlich oder grob fahrlässig veranlasst hat. Allerdings ist das für die Praxis von eher geringer Bedeutung. Denn schon in der Vergangenheit kam es hier im Rahmen der Ermessensausübung

durch das Finanzamt nur selten zu einer Haftungsanspruchnahme, ohne dass zugleich eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Spendenfehlverwendung vorlag.

9. Zivilrechtliche Neuregelung

a) Unentgeltlichkeit

Im Zusammenhang mit der Einführung der sogenannten Ehrenamtszuschale durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des ehrenamtlichen Engagements¹⁷ hat auch die Frage, unter welchen Voraussetzungen Vorstandsmitgliedern von Vereinen und Stiftungen für ihre Tätigkeit überhaupt eine Vergütung gewährt werden kann, besondere Bedeutung erlangt. Aus dem Zusammenwirken von §§ 27 und 670 BGB und der dort lediglich auf Aufwendungsersatz beschränkten Aussage schloss die Verwaltung,¹⁸ dass zivilrechtlich grundsätzlich Unentgeltlichkeit vorgegeben ist, solange die Satzung oder sonstige Verfassung nicht ausdrücklich anderes bestimmt bzw. ermöglicht. Dies sollte entsprechend auch für Stiftungen gelten.¹⁹ Diesbezüglich bestanden aber erhebliche Zweifel, weil die entsprechenden zivilrechtlichen Vorgaben für Vereine nicht ohne Weiteres auf Stiftungen übertragbar sind.²⁰

Im Interesse der Rechtsklarheit wird nun künftig in § 27 Abs. 3 BGB ausdrücklich geregelt werden, dass die Vorstandsmitglieder von Vereinen unentgeltlich tätig sind. Nach § 40 Satz 1 BGB können Vereine allerdings von § 27 Absatz 3 Satz 2 BGB durch die Satzung abweichen und die Möglichkeit der Vergütung für Vorstandsmitglieder vorsehen. Wenn die Satzung nicht bestimmt, dass ein Vorstandsmitglied eine Vergütung für seine Tätigkeit erhalten kann, darf mit dem Vorstandsmitglied keine Vereinbarung über eine Vergütung getroffen werden.

Durch den Verweis auf § 27 Absatz 3 BGB in § 86 Satz 1 BGB, ist sichergestellt, dass die grundsätzliche Unentgeltlichkeit auch für die Mitglieder des Vorstands einer Stiftung gilt. Auch bei Stiftungen kann indes nach § 86 Satz 1 BGB durch Satzungsregelung oder über eine entsprechende Satzungsermächtigung die Vergütungsmöglichkeit eröffnet

werden.

Weil hiermit zivilrechtlich die bisherige Sichtweise der Verwaltung begründet wird, ändert sich für die Besteuerungspraxis allerdings nichts.

b) Haftung von Organen und Mitgliedern

Nicht nur die Vorstandsmitglieder, sondern auch die Mitglieder anderer durch die Satzung geschaffener Vereinsorgane sowie besondere Vertreter können erhebliche Haftungsrisiken treffen. Dies gilt insbesondere, soweit diese Personen nach außen agieren und Rechtsgeschäfte tätigen. Das ehrenamtliche Engagement wird durch dieses Haftungsrisiko empfindlich beeinträchtigt.

Um insofern das Risiko zu begrenzen, wird die Haftung von Vereinsorganen und Vereinsmitgliedern, die unentgeltlich oder höchstens bis zu einer Vergütung von 720 Euro jährlich für den Verein tätig sind, in den neuen §§ 31a und 31b BGB auf solche Schäden begrenzt, die das Organ oder Mitglied in Wahrnehmung seiner Pflichten oder Aufgaben vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat. Nach § 86 Satz 1 BGB gilt die Änderung des § 31a BGB auch für Stiftungen.

c) Verbrauchsstiftungen

Mit der Änderung in § 10b Abs. 1a EStG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass Zuwendungen an Verbrauchsstiftungen nicht den erhöhten Stiftungsspendenabzug in Anspruch nehmen können (vgl. Ausführungen oben unter II 8 b).

Der Verbrauch des Stiftungsstockkapitals ist allerdings eigentlich grundsätzlich dem Stiftungswesen fremd. Daher werden nunmehr in § 80 Absatz 2 BGB auch die Anforderungen für die Anerkennung von Verbrauchsstiftungen konkretisiert. Durch eine entsprechende Ergänzung wird festgelegt, dass die dauerhafte Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint, wenn bei einer sogenannten Verbrauchsstiftung das Vermögen zum Verbrauch während eines Zeitraums von mindestens zehn Jahren bestimmt wird. Im Übrigen gelten für die stiftungsrechtliche Anerkennung von Verbrauchsstiftungen die gleichen Regelungen wie für andere Stiftungen.

d) gGmbH

Bislang hat sich eine Praxis entwickelt, nach der gemeinwohlorientierte sogenannte ‘Non-profit-GmbH’ regelmäßig den Zusatz “g” als Rechtsformzusatz nach § 4 GmbHG in ihrem Namen führen. Die Zulässigkeit einer solchen Namensgebung war allerdings von der Zivilrechtsprechung²¹ in Frage gestellt worden.

Mit der entsprechenden Ergänzung des § 4 GmbHG wird zwar nun dieser Namenszusatz bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung verfolgen, ausdrücklich gestattet. Die praktischen Folgen hieraus sind allerdings offen. Denn während bisher der Zusatz “g” mehr oder weniger ungeschützt auch von solchen Gesellschaften genutzt werden konnte, die zwar nicht unter die Voraussetzungen der §§ 51 ff AO und hier insbesondere häufig nicht unter die Katalogzwecke des § 52 AO fielen, aber ebenfalls gemeinwohlorientierte Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht verrichteten, ist künftig eine Bindung an die steuerrechtlichen Vorgaben zwingend vorgegeben. Allerdings ist dabei die steuerrechtliche Einordnung durch das Finanzamt letztlich abhängig von der tatsächlichen Geschäftsführung, also nur retrospektiv möglich, zum anderen aber auch formal gar nicht Grundlage für die zivilrechtliche Namensgebung.

Unabhängig von der Frage, was nun mit jenen GmbH passiert, die schon bisher das “g” in ihrem Namen tragen, ohne die Voraussetzungen der §§ 51ff AO zu erfüllen (müssen diese nun förmlich ihren Namen ändern?), wird es somit auch bei den künftig neu den Namen “gGmbH” tragenden Körperschaften Fälle geben, die steuerlich gar nicht als gemeinnützig bzw. steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 ff anerkannt sind/werden. Zur Rechtsklarheit werden solche Konstellationen nicht unbedingt beitragen.

III. Zusammenfassung

Mit dem ‘Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes’ hat der deutsche Gesetzgeber mit einer Reihe von Neuerungen den gemeinnützigen Einrichtungen insbesondere im Bereich der Rücklagenbildung

Verbesserungen verschafft, begleitet von der Einführung eines neuen Anerkennungsverfahrens. Aber es sind weiterhin einige Fragen offen und neue Problemfelder wurden geschaffen.

In erster Linie unter dem Gesichtspunkt des Bürokratieabbaus sind die Neuregelungen zudem deutlich verbesserungsfähig.

IV. Summary

With its “Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts” (Act to strengthen volunteering), the German legislator brought a number of innovations to the charities, in particular in the field of easier creating financial reserves, accompanied by the introduction of a new recognition procedure. But there are still some questions remaining and new problems have been caused.

First of all from the viewpoint of reducing bureaucracy, the new regulations are really capable of improvement.

-
- 1 BGBl. I 2013, 556. Vgl. zu den zivilrechtlichen Konsequenzen *Reuter*, Änderungen des Vereins- und Stiftungsrechts durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz. npoR 2013, S. 41 ff. Für weitere Hinweise zum Ehrenamtsstärkungsgesetz siehe auch *Franke/Weisheit*, Das neue Ehrenamtsstärkungsgesetz, SB 2013, 43 ff.; *Hüttemann*, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, DB 2013, S. 774 ff.; *Klaßmann/Ritter*, Das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes“ und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen, S & S 1/2013, Rote Seiten; *Möller*, Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes: Änderungen und Erleichterungen für gemeinnützige Körperschaften, StC 2013, Nr. 5, 14-18; *Hans-Peter Roth*, Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes“, SteuK 2013, S. 136 ff.; *Schauhoff/Kirchhain*, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, S. 301 ff.
 - 2 Vgl. BT-Drs. 17/11316 v. 6.11.2012.
 - 3 Vgl. BR-Drs. 73/13 v. 8.2.2013.
 - 4 Vgl. BT-Drs. 17/10000 v. 19.6.2012.
 - 5 Vgl. *Graffe*, Der neue AO-Anwendungserlass zum Bereich „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51-68 AO), Non Profit Law Yearbook 2011/2012, S. 147, 151.
 - 6 BStBl. I, 2012, S. 850.
 - 7 BR-Drs. 663/12.
 - 8 Vgl. Rn. 26 AOAE zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.
 - 9 Siehe BT-Drs. 17/11316 v. 6.11.2012.
 - 10 Vgl. dazu AOAE Rn. 10 zu § 58 Nr. 6.

- [1](#) BMF-Schreiben vom 2.1.2008 (BStBl. 2008 I S. 26 ff.).
- [2](#) Vgl. BT-Drs. 17/11632 v. 26. 11. 2012.
- [3](#) BStBl. I 1994, S. 884.
- [4](#) Vgl. BT.-Drs 17/11316 v. 6. 11. 2012.
- [5](#) Vgl. BT.-Drs 17/11316 v. 6. 11. 2012.
- [6](#) Vgl. BR-Drs 663/1/12 v. 3.12.12.
- [7](#) Gesetz v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, S. 2332).
- [8](#) Vgl. BMF-Schreiben v. 14.10.2009 (BStBl. I 2009, S. 1318).
- [9](#) Siehe Rn. 23 AOA E zu § 55 Abs. 1 Nr. 3.
- [0](#) Vgl. *Graffe* (Fn. 5), S. 152.
- [1](#) Vgl. OLG München, Beschluss v. 13.12.2006, NJW 2007, 1601.

Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts

PROF. DR. THOMAS KOLLER*

- I. Einleitung
- II. Das Altersheim im Kanton Thurgau
- III. Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation
Beatenberg“
- IV. Abgrenzung zum Steuerbefreiungs- tatbestand wegen
Verfolgung von Kultuszwecken
- V. Schluss
- VI. Anhang
- VII. Zusammenfassung
- VIII. Summary

I. Einleitung

Höchststrichterliche Entscheide zum Gemeinnützigkeitsrecht sind in der Schweiz eher selten.¹ Umso erstaunlicher ist es, dass das Schweizerische Bundesgericht in den Jahren 2008 und 2009 mehrere Fälle zu beurteilen hatte, denen derselbe (wichtige) Teilaspekt des Gemeinnützigkeitsrechts zugrunde lag, nämlich die Frage der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises.² Im Jahr 2010 scheint dann im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht weitgehend Ruhe eingekehrt zu sein, wenn man vom Urteil i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport³ absieht, das einen anderen Aspekt des (im weiteren Sinne verstandenen) Gemeinnützigkeitsrechts beschlug und dessen Tragweite noch kaum abgeschätzt werden kann.⁴ Auch in den Jahren 2011 und 2012 hatte das

Schweizerische Bundesgericht (soweit ersichtlich) nur je einen Fall im Gemeinnützigkeitsrecht zu beurteilen. Interessanterweise hat aber wieder einer der Fälle einen Bezug zum Problem der Enge des Destinatärkreises, und in beiden Fällen ging es um „religionsnahe“ Institutionen.

II. Das Altersheim im Kanton Thurgau⁵

Die Stiftung X mit Sitz in Gossau (Kanton St. Gallen) verfolgt gemäß Statuten das Ziel, den christlichen Glauben in der Schweiz nachhaltig zu fördern und so dem Land in uneigennütziger Art und Weise zu dienen. Sie leistet Hilfe gegenüber Menschen, Institutionen und Organisationen, die finanzielle, materielle und soziale Unterstützung benötigen, um ihren Gemeinnützigkeits- und/oder Barmherzigkeitsdienst zum Wohle der Gesellschaft in der Schweiz wahrzunehmen. Im Jahr 2009 kaufte sie im Kanton Thurgau eine Liegenschaft und beantragte, wegen Gemeinnützigkeit von der Liegenschaftssteuer (einer Objektsteuer) befreit zu werden. Dies wurde ihr von allen Instanzen verweigert.

Nach dem maßgebenden kantonal-thurgauischen – bundesrechtlich insoweit nicht harmonisierten⁶ – Steuerrecht sind Liegenschaften von wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten juristischen Personen von der Liegenschaftssteuer ausgenommen, *sofern die Liegenschaften zur unmittelbaren Erfüllung der steuerbefreiten Zwecke dienen.*⁷ Die Stiftung X (die vermutlich im Sitzkanton St. Gallen steuerbefreit sein dürfte, was sich dem besprochenen Bundesgerichtsurteil jedoch nicht mit Sicherheit entnehmen lässt) vermietet die gekaufte Liegenschaft an eine Y GmbH, welche dort ein Alters- und Pflegeheim betreibt. Diese GmbH ist nicht gemeinnützig tätig. Obwohl die Y GmbH offenbar finanziell schlecht dasteht, arbeitet sie grundsätzlich gewinnorientiert. Zudem fehlt es bei ihr daran, dass die der Zweckbindung gewidmeten Mittel unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sind. Zwar dränge sich, so das Bundesgericht, nicht auf, dass eine Steuerbefreiung (der Stiftung X für die Liegenschaftssteuer) nur dann in Betracht käme, wenn die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Sehr wohl maßgebend sei jedoch, dass die Y GmbH vom Grundsatz her gewinnorientiert betrieben werde.⁸ Die Mittelverwendung der Stiftung X sei daher nicht auf eine öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter

ausgerichtet, sondern diene der Y GmbH. Ein allfällig gemeinnütziger Zweck werde dadurch wieder aufgehoben, dass die effektive Tätigkeit der Stiftung X darin bestehe, einen grundsätzlich gewinnorientierten Betrieb zu unterstützen.⁹

Für sich genommen kann diesem höchstrichterlichen Entscheid zugestimmt werden.¹⁰ Die Fallkonstellation hat eine gewisse Ähnlichkeit mit dem „Sekten-Fall“, den das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_664/2007 vom 6.3.2008 zu beurteilen hatte.¹¹ In diesem Fall wurde einer Stiftung die Befreiung von der Gewinn- und der Kapitalsteuer verweigert, weil alle Leistungen ausschließlich an einen Verein gingen. Allerdings bestehen zwischen den beiden Fällen gewisse Unterschiede. Im „Sekten-Fall“ wurde der um Steuerbefreiung nachsuchenden Stiftung zum Verhängnis, dass sie einen einzigen Destinatär begünstigt hatte. Im hier diskutierten Fall dagegen wäre dieser Umstand für sich offenbar nicht gemeinnützigkeitsschädlich gewesen, führte doch das Bundesgericht aus, eine Steuerbefreiung käme nicht bloß dann in Betracht, wenn die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Damit scheint das Bundesgericht – anders als im „Sekten-Fall“ – anzudeuten, *dass das schweizerische Steuerrecht auch aus seiner Sicht kein Unmittelbarkeitsgebot kennt*. In der Lehre war dies bisher wohl weitgehend schon anerkannt, aber eine höchstrichterliche Stellungnahme zu dieser Frage stand soweit ersichtlich noch aus.¹² Die Zukunft wird weisen müssen, ob mit diesem Urteil *gemeinnützige Organisationsketten* auch vom Bundesgericht grundsätzlich als zulässig erachtet werden.

In einem Punkt dürfte das Bundesgericht mit seiner Bemerkung allerdings zu weit gegangen sein. Gemeinnützige Organisationsketten sollten nach meinem Dafürhalten nur anerkannt werden, wenn sämtliche Glieder der Kette den Kriterien der Gemeinnützigkeit genügen und am Schluss der Kette gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis tatsächlich verwirklicht werden.¹³

Nicht zu prüfen hatte das Bundesgericht bei dieser Sachlage, ob der Destinatärkreis der Beschwerde führenden Stiftung als solcher hinreichend offen war. Einer frommen Stiftung des kanonischen Rechts, die Alters- und Pflegeheime für katholische „Priester und alle gottgeweihten Personen“ betreibt, hat das Bundesgericht früher die Steuerbefreiung mit

der Begründung versagt, *wer seine Leistungen gemäß Statuten nur Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind, erbringe, könne grundsätzlich nicht als gemeinnützig anerkannt werden.*¹⁴

Auch wenn im hier diskutierten Fall der Destinatärkreis wesentlich weiter umschrieben war, ist eine gewisse Ähnlichkeit zum Fall der frommen Stiftung nicht zu übersehen. In beiden Fällen geht es um religionsnahe Stiftungen und den Betrieb von Alters- und Pflegeheimen. Es wäre spannend gewesen zu sehen, wie das Bundesgericht die Weite oder Enge des Destinatärkreises für den Fall beurteilt hätte, dass die Stiftung X z.B. nur christliche Pensionärinnen und Pensionäre in das Heim aufnehmen lassen sollte.¹⁵

III. Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“¹⁶

Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“¹⁷ bezweckt gemäß Handelsregistereintrag die „Führung eines oder mehrerer Meditationszentren und die Vornahme der damit zusammenhängenden Maßnahmen und Aufwendungen. Die Meditationszentren sind der buddhistischen Meditation und Praxis in all ihren Formen gewidmet. Mit den Zentren sollen buddhistische Formen und Methoden der Geistesschulung einer breiteren Schicht von Interessierten zugänglich gemacht werden. Die Stiftung verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zwecke.“ Laut Stiftungsreglement soll das Zentrum unabhängig von religiösen Zugehörigkeiten all jenen offenstehen, die Stille und Meditation im Rahmen der Angebote des Zentrums suchen, und es soll diesen den geeigneten Rahmen geben, Herz und Geist zu befreien und Mitgefühl zu kultivieren.

Die kantonale-bernische Steuerverwaltung, der sich vor dem Bundesgericht die Eidgenössische Steuerverwaltung anschloss, wollte der Stiftung die ursprünglich gewährte Steuerbefreiung im Rahmen eines Überprüfungsverfahrens entziehen, scheiterte damit jedoch sowohl vor dem Berner Verwaltungsgericht als auch vor dem Bundesgericht. Der Streit drehte sich dabei im Wesentlichen um die Frage, *ob das von der Stiftung betriebene Zentrum eine gemeinnützigkeitsschädliche*

Erwerbstätigkeit darstelle. Die Stiftung bietet ihre Kurse nicht kostenlos an, sondern verlangt von den Teilnehmern ein Kursgeld von rund CHF 70,- pro Person und Tag (wobei immerhin minderbemittelten Teilnehmern der Preis ganz oder teilweise erlassen wird). Dieses Kursgeld dient der Deckung der Kosten für Unterkunft und Verpflegung, für Reisespesen und andere Auslagen der Lehrpersonen sowie der Kosten für Administration, Werbung und den Betrieb des Zentrums. In den Jahren 2005 bis 2007 bewegten sich die Kursgeldeinnahmen im Bereich von rund CHF 360'000 bis CHF 400'000 pro Jahr. *Das Kursgeld ist indessen nicht kostendeckend und enthält insbesondere keinen Anteil für das Honorar der Kursleitung.* Den Kursteilnehmern wird daher empfohlen, jeweils am Kursende freiwillig und anonym für die Kursleiter „Spenden“ zu leisten, welche direkt der Kursleitung zukommen. Der Stiftung selbst flossen an Spenden und Gönnerbeiträge im gleichen Zeitraum jährlich rund CHF 65'000 zu. In den Jahren 2005 bis 2007 beschäftigte die Stiftung sechs Teilzeitangestellte zu relativ bescheidenen Löhnen. Daneben leisteten zwei bis drei externe Mitarbeiter Freiwilligenarbeit. Die fünf Mitglieder des Stiftungsrates sind ehrenamtlich tätig. Aufgrund dieser Sachlage kamen sowohl das Berner Verwaltungsgericht als auch das Bundesgericht zum Schluss, *dass der Betrieb des Zentrums, der nicht gewinnstrebig erfolge, keine Erwerbstätigkeit darstelle, welche die Uneigennützigkeit ausschließe.*¹⁸

Nicht näher thematisiert hat das Bundesgericht in seinem Urteil die Frage der *Verfolgung eines Allgemeininteresses*. Das Berner Verwaltungsgericht hatte dazu festgehalten, der Betrieb des Meditationszentrums Beatenberg sei der Lehre und Praxis der buddhistischen Meditation gewidmet und beinhalte im Wesentlichen das Angebot von buddhistisch geprägten Kursen zur seelischen Befreiung und Selbstfindung. Die Kurse dienten der spirituellen Fürsorge und seien wohl geeignet, einen Beitrag zur Lebensbewältigung zu leisten und damit die öffentliche Wohlfahrt zu fördern. Es sei daher zu Recht unbestritten geblieben, dass der Betrieb der Stiftung aus gesellschaftlicher Gesamtsicht förderungswert erscheine und folglich im Allgemeininteresse liege. Daran ändere nichts, dass das tatsächliche Wirken auf buddhistischer und damit auf religiöser Grundlage beruhe. *Die Aktivität der Stiftung sei hauptsächlich auf die seelische Befreiung, Selbstfindung und Unterstützung zur Lebensbewältigung und*

damit auf – in einem weiten Sinn verstandene – spirituelle Fürsorge bzw. öffentliche Wohlfahrtsförderung ausgerichtet. Sie wolle alle Personen ansprechen, die spirituelle Fürsorge suchen würden, ohne dass diese sich zur buddhistischen Religion bekennen oder sich mit entsprechendem Gedankengut identifizieren müssten, wenn sie das Angebot in Anspruch nehmen bzw. Meditationskurse besuchen würden.¹⁹ Das Bundesgericht schließt diesen vorinstanzlichen Erwägungen mit der lapidaren Bemerkung an, es sei anerkannt, dass die Aktivität der Stiftung an sich im Allgemeininteresse liege und der Kreis der Destinatäre durchaus offen sei.²⁰

Das ist nun allerdings bemerkenswert und zeigt, welch schmale Gratwanderung erforderlich werden kann, wenn bei „religionsnahen“ Institutionen erwogen werden muss, ob ein Allgemeininteresse verfolgt wird oder nicht. Gemäß Rechtsprechung *können nur Zwecke gemeinnützig sein, die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als besonders förderungswert gelten.*²¹ Da erstaunt es schon ein wenig, dass sich das Bundesgericht mit keinem Wort zur Frage äußert, ob ein buddhistisches Meditationszentrum diesem Kriterium genügt. Hinzu kommt ein weiterer kritischer Gesichtspunkt. Im vorn erwähnten „Sekten-Fall“²² hatten die kantonal-genferischen Instanzen der Beschwerdeführerin vorgeworfen, sie qualifiziere sich als „humanitäres Fenster“ einer bestimmten Organisation, deren „sektiererisches Treiben“ durch zahlreiche Quellen bestätigt sei. Andeutungsweise ließ das Bundesgericht in seinem Urteil damals durchblicken, dass die bekehrerischen Bestrebungen der von der Beschwerdeführerin Bedachten zu Gunsten sektiererischer Organisationen letztlich der Selbsthilfe bzw. der Unterstützung von Interessengruppen gleichkämen, was die Gemeinnützigkeit ausschließen würde. Nun liegt es mir natürlich fern, dem „Zentrum für buddhistische Meditation Beatenberg“, das ich persönlich nicht kenne, „sektiererisches Treiben“ bzw. „bekehrerische Bestrebungen“ vorzuhalten. Dennoch bleibt ein Problem: Im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit müssen Steuerbehörden und Steuerjustizinstanzen bei „religionsnahen“ Institutionen stets entscheiden, ob die Anliegen, die verfolgt werden, noch im Interesse der Allgemeinheit liegen (wenn das seelische Wohl der Menschen – immer bezogen auf das Diesseitige²³ – gefördert wird) oder ob sektiererisch-bekehrerische Ziele verfolgt werden

(mit denen das seelische Wohl der Menschen nicht gefördert wird). Diese Abgrenzung kann im Einzelfall heikel sein. Wo kippt die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht offenbar besonders förderungswerte seelische Befreiung ins Sektiererische, wo – im religionsnahen Bereich – das „Positive“ ins „Negative“? Wo endet das Fürsorgliche und wo beginnt das unerträglich Missionarische? Soll z.B. entscheidend sein, ob (steuerbefreit) Trost gespendet oder (besteuer) mit ewigen Höllenqualen gedroht wird? Fragen über Fragen, zu deren Beantwortung die Steuerbehörden und die Steuerjustiz- instanzen im Grunde nicht wirklich berufen sind. *Denn letztlich ist es nicht Aufgabe der Fiskalinstanzen, über Wert und Unwert von geistig-religiösen Anliegen (oder z.B. auch – wie das Bundesgericht einmal zu Recht betont hat – über den Wert oder Unwert kultureller Veranstaltungen)*²⁴ *zu entscheiden.*

Ein Patentrezept für die Lösung des Problems habe ich nicht. Ob es sachgerecht ist, bei „religionsnahen“ Institutionen die Förderung des Allgemeininteresses eher liberal zu interpretieren, wie dies das Berner Verwaltungsgericht und das Bundesgericht beim „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“ tendenziell getan haben, und nur in Extremfällen die Förderung des Allgemeininteresses zu verneinen, ist fraglich. Damit wird die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung, gemeinnützig seien nur Zwecke, die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als besonders förderungswert erscheinen, arg strapaziert, wenn nicht gar aufgegeben. Immerhin kann auf diese Weise bis zu einem gewissen Grad (aber nicht mit hundertprozentiger Sicherheit) verhindert werden, dass Steuer- und Steuerjustizbehörden indirekt zum Zensor über weltanschaulich-religionsnahe Fragen werden. Und in wirklich problematischen Fällen dürfte in der Regel das zweite für die Steuerbefreiung erforderliche Kriterium, nämlich die Uneigennützigkeit, nicht erfüllt sein,²⁵ so etwa wenn eine religionsnahe philosophische Lehre über Kurse, Veranstaltungen etc. zur „Geldmachmaschine“ wird. Dennoch: Ein gewisses Unbehagen bleibt!

Und einmal mehr stellt sich natürlich die Frage: Warum dient es dem Allgemeininteresse, wenn spirituelle Fürsorge für einen theoretisch offenen, in der Praxis aber letztlich doch sehr beschränkten Personenkreis angeboten wird, nicht aber, wenn Alters- und Pflegeheime für katholische

„Priester und alle gottgeweihten Personen“ betrieben werden?

IV. Abgrenzung zum Steuerbefreiungstatbestand wegen Verfolgung von Kultuszwecken

Die Frage der Steuerbefreiung „religionsnaher“ Institutionen wegen Gemeinnützigkeit ist, wie darlegt, in der Praxis oft problematisch, weil sich relativ heikle Abgrenzungsfragen stellen können. Erschwert wird diese Problematik zudem noch durch den Umstand, dass das schweizerische Steuerrecht neben dem Tatbestand der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit auch den (selbständigen) Tatbestand der *Steuerbefreiung von juristischen Personen wegen Verfolgung von Kultuszwecken* kennt.²⁶ Die Abgrenzung zwischen den beiden Steuerbefreiungstatbeständen ist von großer praktischer Bedeutung, weil Spender nur Zuwendungen an wegen Gemeinnützigkeit (oder Verfolgung öffentlicher Zwecke) steuerbefreite Institutionen von den Einkünften abziehen können, nicht aber Zuwendungen an juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen.²⁷

Gemäß Verwaltungspraxis wird dann ein Kultuszweck verfolgt, wenn eine juristische Person „ein gemeinsames Glaubensbekenntnis, gleichgültig welcher Konfession oder Religion, in Lehre und Gottesdienst pflegt und fördert“,²⁸ während die Pflege von Weltanschauungen nicht unter diesen Zweck fällt.²⁹ Religion zeichne sich – so die „Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen“³⁰ – dadurch aus, dass sie „auf bestimmte Gottheiten bzw. höhere Mächte ausgerichtet“ sei; es müsse sich um eine „Begegnung des Menschen mit dem Transzendenten (...) handeln“.³¹ Im Gegensatz dazu nehme eine weltanschauliche oder philosophische Zwecksetzung „nur Bezug auf das Diesseitige“. Die „religiöse Verehrung einer höheren, übersphärischen Macht im engeren Sinne“ fehle. Allerdings – so die von Steuerbehörden und nicht etwa von Theologen oder Philosophen ausgearbeiteten Praxishinweise weiter – bereite die Abgrenzung zwischen „Religionsgemeinschaften und solchen Gemeinschaften mit para-religiösen Zielen, die sich ebenfalls darauf berufen, eine Religion zu sein, obwohl es sich tatsächlich um eine lebensphilosophische Erlösungslehre handelt (...)“, Schwierigkeiten.³²

Die Pflege von (hinreichend diesseitig orientierten) Weltanschauungen bildet somit – auch wenn diese der seelischen Befreiung dienen – keine Verfolgung von Kultuszwecken im steuerrechtlichen Sinn. Je nach den Umständen, vor allem bei einem genügend offenen Zielpublikum, kann sie aber nach der skizzierten Rechtsprechung im Allgemeininteresse liegen und daher – wenn alle anderen Voraussetzungen (insbesondere das Kriterium der Uneigennützigkeit) erfüllt sind – zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen.

Die Abgrenzung zwischen den beiden Steuerbefreiungstatbeständen ist – wie diese Ausführungen gezeigt haben – nicht immer einfach,³³ zumal für Steuer- und Steuerjustizbehörden, die in ihrer Tätigkeit in der Regel mehr auf das Diesseitige ausgerichtet sind und (hoffentlich) eher selten mit übersphärischen Mächten zu tun haben.³⁴ Bei „religionsnahen“ Institutionen können sich die Schwierigkeiten in der Abgrenzung zwischen diesen beiden Tatbeständen einerseits und die skizzierten Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Frage der Verfolgung eines Allgemeininteresses andererseits unter Umständen überlagern. Den Steuer- und Steuerjustizbehörden wird damit eine Aufgabe zugedacht, denen sie im Grunde nur in beschränktem Maß sachgerecht nachkommen können.

V. Schluss

Da in der Schweiz nur wenige höchstrichterliche Urteile zum Gemeinnützigkeitsrecht existieren, lassen sich die Konturen des Tatbestands der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im Grunde nicht genau ausmachen. Die beiden skizzierten neueren Entscheide des Bundesgerichts sind interessante Farbtupfer in diesem Bereich, die Denkanstöße vermitteln, aber noch längst nicht die wünschbare Klarheit mit sich bringen.

VI. Anhang

Kurzer Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht

Der folgende kurze Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen

Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht mag den mit dem schweizerischen Steuersystem nicht bzw. nicht näher vertrauten Leserinnen und Lesern zum besseren Verständnis der vorstehenden Ausführungen dienen.³⁵

Neben der vom Bund erhobenen Mehrwertsteuer (die in diesem Beitrag keine Rolle spielt) sind die wichtigsten Steuern in der Schweiz die sowohl vom Bund als auch von den Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern auf dem *Einkommen der natürlichen Personen bzw. auf dem Gewinn juristischer Personen* sowie die Steuern der Kantone und Gemeinden auf dem *Vermögen natürlicher Personen und dem Kapital juristischer Personen*. Daneben bestehen weitere (weniger ins Gewicht fallende) Bundessteuern – wie z.B. die Verrechnungssteuer – sowie zahlreiche Steuern auf kantonaler Ebene wie etwa Erbschafts- und Schenkungssteuern, Handänderungsabgaben bei der Veräußerung von Liegenschaften, Liegenschaftssteuern etc. Auf bundesrechtlicher Ebene geregelt sind neben den Bundessteuern selbst³⁶ die Grundzüge der kantonalen und kommunalen direkten Steuern im sogenannten *Steuerharmonisierungsgesetz*,³⁷ nämlich im Wesentlichen die Fragen der subjektiven Steuerpflicht sowie die Umschreibung der Steuerobjekte (Reineinkommen, Vermögen, Reingewinn, Kapital). Den Kantonen verbleibt bei diesen Steuern die Tarifautonomie (Festsetzung der Sozialabzüge, Festlegung des Steuertarifs etc.). Die übrigen kantonalen Steuern dagegen regeln die Kantone selbständig;³⁸ sie haben dabei nur – aber immerhin – die Schranken der Bundesverfassung und des internationalen Rechts (EMRK; Doppelbesteuerungsabkommen etc.) zu beachten.

Aufgrund des geschilderten föderalen Aufbaus des Steuersystems bestehen in der Schweiz theoretisch keine einheitlichen Regeln über die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Insbesondere können die Kantone im Bereich der bundesrechtlich nicht harmonisierten Steuern Steuerbefreiungstatbestände eigenständig normieren (was vor allem bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern von großer Bedeutung sein kann). In der Praxis spielt diese Regelungsautonomie indessen nur eine geringe Rolle. Denn auf der Ebene der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden bestehen bundesrechtliche Bestimmungen über diesen

Steuerbefreiungstatbestand, welche formell zwar nur für diese Steuerarten gelten, faktisch aber sehr große Ausstrahlungswirkung auf die bundesrechtlich nicht normierten kantonalen Steuerarten haben.

Die maßgebenden bundesrechtlichen Regeln lauten wie folgt: Von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden befreit sind *juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.*³⁹ Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ist *auch das entsprechende Kapital* von der Steuerpflicht befreit.⁴⁰ Freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, können von den Spendern von den Einkünften (bei natürlichen Personen) bzw. vom Reingewinn (bei juristischen Personen) abgezogen werden. Bei der direkten Bundessteuer müssen diese Leistungen bei natürlichen Personen mindestens CHF 100.— erreichen und dürfen insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen,⁴¹ während juristische Personen maximal 20 Prozent ihres Reingewinns an Spenden abziehen können.⁴² Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden können die Kantone die Höhe des maximal zulässigen Spendenabzugs selber festlegen.⁴³

Eine nähere Umschreibung des Begriffs der Gemeinnützigkeit findet sich weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer noch im Steuerharmonisierungsgesetz. Es ist daher Sache der Steuer- sowie der Steuerjustizbehörden, diesen Begriff zu konkretisieren. Um eine einigermaßen gleichmäßige Handhabung der bundessteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen zu erreichen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) am 8.7.1994 ein Kreisschreiben Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, sowie über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen erlassen.⁴⁴ Für die Steuerjustizbehörden ist dieses Kreisschreiben nicht verbindlich. Da es aber im Wesentlichen die langjährige Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der

direkten Bundessteuer wiedergibt, kommt ihm eine hohe faktische Geltung zu. Formal anwendbar ist das Kreisschreiben an sich nur auf die direkte Bundessteuer, nicht aber auf die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. In der Praxis befolgen allerdings die kantonalen Steuerbehörden die Richtlinien des Kreisschreibens über weite Strecken auch bei der Veranlagung der kantonalen und kommunalen Steuern.

Nach diesem Kreisschreiben hat eine juristische Person Anspruch auf Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, wenn sie ein *Allgemeininteresse* verfolgt und *uneigennützig* tätig ist.⁴⁵ Zudem muss die Zweckbindung der Mittel unwiderruflich sein und die gemeinnützigen Zwecke müssen ausschließlich verfolgt werden.⁴⁶ Was im *Allgemeininteresse* liegt, beurteilt sich „nach der jeweils maßgebenden Volksauffassung“.⁴⁷ Beispielhaft zählt das Kreisschreiben Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen auf. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen etwa die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Der Kreis der Destinatäre muss grundsätzlich offen sein. Ein allzu enger Destinatärkreis schließt eine Steuerbefreiung aus.⁴⁸ *Uneigennützigkeit* setzt altruistisches Handeln voraus. Es dürfen keine eigenen Interessen verfolgt werden, weshalb Selbsthilfeeinrichtungen nicht von der Steuer befreit werden können. Ebenso dürfen keine Erwerbszwecke verfolgt werden. Allerdings ist in einem gewissen Rahmen eine Erwerbstätigkeit erlaubt. Die Erwerbstätigkeit darf aber nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden, sondern höchstens Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen. Unter Umständen ist eine wirtschaftliche Betätigung sogar eine unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes. Die Steuerbefreiung ist nicht ausgeschlossen, wenn sich eine solche wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit hält.⁴⁹

Da das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht gesetzlich nur äußerst knapp geregelt ist und letztlich auch das Kreisschreiben Nr. 12 der EStV keinen sehr hohen Detaillierungsgrad aufweist, kommt der

höchstrichterlichen Rechtsprechung eine große Bedeutung bei der Konkretisierung des Tatbestandes der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zu. Nun sind aber wie erwähnt höchstrichterliche Urteile zum Gemeinnützigkeitsrecht in der Schweiz eher selten. Daher lohnt es sich, die wenigen Entscheide, die in den letzten Jahren ergangen sind, näher zu betrachten.

VII. Zusammenfassung

Der Beitrag setzt sich mit den zwei einzigen Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts aus den Jahren 2011 und 2012 im Gemeinnützigkeitsrecht auseinander, die beide „religionsnahe“ Institutionen betrafen.

In dem einen Fall vermietete eine gemeinnützig tätige, den christlichen Glauben fördernde Stiftung eine Liegenschaft an eine GmbH, die auf dieser ein Alters- und Pflegeheim betreibt. Das Bundesgericht lehnte eine Befreiung der Stiftung von der Liegenschaftssteuer ab. Entscheidend hierfür war der Umstand, dass die GmbH gewinnorientiert betrieben werde und somit die Stiftung mit der Vermietung der Liegenschaft an die GmbH keine gemeinnützigen Zwecke verfolge. Das Bundesgericht stellte in diesem Zusammenhang allerdings klar, dass eine Steuerbefreiung nicht zwingend voraussetze, dass die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Nach Auffassung des Autors wäre es aber wünschenswert, derartige gemeinnützige Organisationsketten nur anzuerkennen, solange sämtliche Glieder der Kette den Kriterien der Gemeinnützigkeit genügen und am Schluss gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis verwirklicht werden.

Der andere Fall betraf eine Stiftung, die ein buddhistisches Meditationszentrum betreibt, das allgemein zugänglich ist. Die Steuerverwaltung wollte ihr die ursprünglich gewährte Steuerbefreiung wegen gemeinnützigkeitsschädlicher Erwerbstätigkeit entziehen. Das Bundesgericht lehnte dies nach Würdigung aller Umstände ab, da der Betrieb des Zentrums nicht gewinnstrebig erfolge, setzte sich aber nicht mit der durchaus heiklen Frage auseinander, ob die Stiftung überhaupt Allgemeininteressen verfolge. Die Abgrenzung zwischen der Förderung

von Allgemeininteressen einerseits und der Förderung sektiererisch-bekehrerischer Ziele andererseits stellt die Steuerbehörden bei „religionsnahen“ Institutionen jedoch immer wieder vor schwierige Fragen. Die Haltung des Bundesgerichts, offenbar nur in Extremfällen die Förderung des Allgemeininteresses zu verneinen, ist nicht unproblematisch.

Bei „religionsnahen“ Institutionen ist zudem die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vom Steuerbefreiungstatbestand wegen Verfolgung von Kultuszwecken abzugrenzen, weil Spender Zuwendungen nur im ersten Fall von ihren Einkünften abziehen können. Die Steuerbehörden müssen also zwischen der Pflege und Förderung eines gemeinsamen Glaubensbekenntnisses (Verfolgung eines Kultuszwecks) und der Pflege von diesseitigen Weltanschauungen (die unter Umständen im Allgemeininteresse liegen und damit zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen kann) unterscheiden – eine Aufgabe, der sie ihrer Funktion nach nur begrenzt sachgerecht nachkommen können.

VIII. Summary

This article examines two single judgments on non-profit law rendered by the Swiss Federal Supreme Court in 2011 and 2012 both of which relate to “religious” institutions.

In one of the cases a foundation operating as a non-profit organization to promote the Christian faith let to a limited company (a GmbH) property in which the company ran a home for the elderly and a nursing home. The Supreme Court rejected exemption from property tax for the foundation. The decisive criterion for this was the fact that the GmbH was operated as a profit-making company, so that by letting the property to the GmbH the foundation was not pursuing non-profit objectives. In this connection the Supreme Court did, however, elucidate that the precondition for tax exemption was not necessarily that the legal entity directly benefiting was, for its part, exempt from tax. In the author’s opinion it would, however, be desirable to only recognize non-profit organisation chains such as this if all the links in the chain were to satisfy the non-profit criteria and if ultimately non-profit objectives were achieved with regard to a sufficiently

open group of beneficiaries.

The other case was concerned with a foundation which operated a Buddhist meditation centre open to the general public. The tax authority sought to withdraw the tax exemption originally afforded to the foundation because of its gainful occupation which is detrimental to non-profit status. This was dismissed by the Supreme Court after an examination of all the circumstances as the centre was not operated with the aim of achieving profits. The Supreme Court did, however, not investigate the certainly sensitive issue as to whether the foundation was pursuing public interests at all. The delimitation between promoting the public interest on the one hand and promoting sectarian proselytizing goals on the other frequently raises difficult problems for the tax authorities in the case of “religious” institutions. The Supreme Court’s stance, only denying the promotion of public interest in extreme cases, is not unproblematic.

In the case of “religious” institutions, tax exemption due to their non-profit status also has to be distinguished from exemption from tax based on pursuing cultural purposes (*Kultuszwecke*), because it is only in the former case that taxpayers are able to deduct donations from their income. The tax authorities therefore have to distinguish between fostering and promoting a common creed (pursuing a cultural purpose) and fostering secular philosophies (which may possibly be in the public interest and can thus lead to tax exemption due to non-profit status) – a task which, by virtue of the tax authorities’ function, they have only limited ability to perform properly.

¶ Ich danke meiner Assistentin Frau Esther Scheitlin, lic.iur., Rechtsanwältin, herzlich für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Textes. Das Manuskript wurde am 2. April 2013 abgeschlossen.

└ Den mit dem schweizerischen Steuersystem nicht bzw. nicht näher vertrauten Leserinnen und Lesern mag der im Anhang aufgeführte kurze Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht zum besseren Verständnis der folgenden Ausführungen dienen.

! Siehe dazu *Th. Koller*, Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht, npoR 2009, S. 87 ff. (<http://www.npor.de/pdf/npor2009-4.pdf>).

- 3 Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28.12.2010 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>).
- 4 Dazu einlässlich *Th. Koller*, Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden in der Schweiz vor dem Aus?, npoR 2012, S. 49 ff. (http://issuu.com/npor/docs/npor_2012-2?mode=window&layout=http://www.npor.de/issuu/basicBlue/layout.xml).
Der Beschwerde führende Verband beantragte in diesem Fall (erfolglos) zwar eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks und nicht wegen Gemeinnützigkeit. Der Fall hat aber einen sehr engen Bezug zum Gemeinnützigkeitsrecht im engeren Sinne und verdient daher hier Erwähnung.
- 5 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>).
- 6 Zwar handelt es sich bei der Thurgauer Liegenschaftssteuer um eine direkte Steuer. Dennoch findet das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG, SR 642.14; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.14.de.pdf>) auf diese Steuer keine Anwendung (Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 [Fn. 5], E. 3.1). Das StHG beschlägt nur die Einkommens- und die Vermögenssteuer natürlicher Personen, die Gewinn- und die Kapitalsteuer von juristischen Personen, gewisse Quellensteuern und die Grundstückgewinnsteuer (Art. 2 Abs. 1 StHG).
- 7 § 123 Abs. 2 des Thurgauer Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14.9.1992 (<http://www.rechtsbuch.tg.ch/frontend/versions/625>).
- 8 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (Fn. 5), E. 3.3.1.
- 9 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (Fn. 5), E. 3.3.2.
- 10 So im Wesentlichen wohl auch *Simonek/von Ah*, njus.ch, Unternehmenssteuerrecht 2011 – Entwicklungen, Bern 2012, S. 134 ff., und *Casanova*, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2011, Kantonale Abgaben, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 81, S. 314 ff., spez. S. 342 f.
- 11 Siehe zu diesem Fall *Th. Koller* (Fn. 2), S. 89 f.
- 12 Vgl. dazu etwa *Th. Koller*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, S. 441 ff., spez. S. 460 f.
- 13 *Th. Koller* (Fn. 2), S. 90; a.M. wohl *Simonek/von Ah* (Fn. 10), S. 136, welche die von einem Zwischenglied (hier der Mieterin der Liegenschaft) verfolgten Zwecke nicht berücksichtigen möchten, sondern im Endeffekt nur, ob die Tätigkeit (hier also die Vermietung als solche) mit dem gemeinnützigen Zweck vereinbar sei.
- 14 Urteil des Bundesgerichts 2C_220/2008 vom 9.9.2008 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>); kritisch dazu *Th. Koller* (Fn. 2), S. 91 f.
- 15 Ob dies der Fall ist oder nicht, entzieht sich meiner Kenntnis. In seiner früheren Rechtsprechung war das Bundesgericht wesentlich weniger restriktiv als im Fall der frommen Stiftung. So hat es z.B. im Jahr 1950 einen Verein als gemeinnützig

- anerkannt, der ein *Erholungsheim für den weniger bemittelten Teil der katholischen Bevölkerung* betrieb (BGE 76 I 197; <http://www.servat.unibe.ch/dfr/pdf/c1076197.pdf>), und im Jahr 1961 tat es dasselbe bei einem Verein, welcher ein *Heim für italienische Fremdarbeiter römisch-katholischer Konfession* unterhielt (BGE 87 I 19; <http://www.bger.ch/index/juridiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm> bzw. <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/c1087019.html>).
- 16 Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012 (<http://www.bger.ch/index/juridiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>). Das wesentlich ausführlicher begründete Urteil vom 9.2.2012 des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern als Vorinstanz ist publiziert in der Bernischen Verwaltungsrechtsprechung (BVR) 2012, S. 443 ff.
- 17 Nähere Informationen zum Meditationszentrum Beatenberg finden sich unter www.karuna.ch.
- 18 Nur am Rande sei vermerkt, dass das Bundesgericht ausdrücklich betont, eine marktkonforme Entlohnung der Mitarbeitenden (die hier allerdings nicht gegeben war) würde der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen (Urteil 2C_251/2012 vom 17.8.2012 [Fn. 16], E. 3.1.1, unter anderem unter Berufung auf *Th. Koller* [Fn. 12], S. 459 ff.).
- 19 Urteil des Berner Verwaltungsgerichts vom 9.2.2012 (Fn. 16), E. 5.3.
- 20 Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 vom 17.8.2012 (Fn. 16), E. 2.2.
- 21 BGE 114 Ib 277 E. 2b S. 279, m.Nw. (<http://www.bger.ch/index/juridiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm> bzw. <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/b1114277.html>).
- 22 Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2007 vom 6.3.2008 (<http://www.bger.ch/index/juridiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>; dazu *Th. Koller* [Fn. 2], S. 89 f.).
- 23 Dazu unten IV.
- 24 BGE 113 Ib 7 E. 3b S. 11 (<http://www.bger.ch/index/juridiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm> bzw. <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/b1113007.html>; „Welttheatergesellschaft Einsiedeln“).
- Vgl. als neueres Beispiel für die Schwierigkeiten, die sich ergeben können, wenn zwischen der im Allgemeininteresse liegenden Förderung von Kultur und bloßer Unterhaltung abgegrenzt werden muss, das Urteil des Steuergerichtshofes des Kantons Freiburg vom 15.6.2012 betreffend den Verein „Sommerfestspiele Murten“, der jährlich das Festival „Murten Classics“, die bedeutendste kulturelle Veranstaltung im Kanton Freiburg, organisiert (Aktenzeichen 604 2011-36 und 604 2011-37).
- 25 So auch *Greter*, Art. 56 DBG N 29 in fine, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. Aufl. Basel 2008.

- 26 Art. 56 lit. h des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG; SR 642.11; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.11.de.pdf>); Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG. Eine entsprechende Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Kultuszwecke gesamtschweizerisch (so bei der Bundessteuer) bzw. gesamtschweizerisch oder kantonale (so bei den Kantons- und Gemeindesteuern) verfolgt werden. Sehr kleine Religionsgemeinschaften (wie z.B. Sekten von bloß lokaler Bedeutung) werden dieses Kriterium nicht erfüllen.
- 27 Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.
- 28 Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung „Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG)“ vom 8.7.1994 (<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=de>; Dokument W95-012D), Ziff. III./2. (im Folgenden: KS Nr. 12). Zur Bedeutung dieses Kreisschreibens im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht siehe etwa *Th. Koller* (Fn. 12), S. 443 f., und *ders.* (Fn. 2), S. 87 f.
- 29 KS Nr. 12 (Fn. 28), Ziff. III./3.; *Greter* (Fn. 25), Art. 56 DBG N 44; *Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 DBG N 111.
- 30 Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, Abzugsfähigkeit von Zuwendungen – Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen vom 18.1.2008 (http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxishinweise_steuerbefreiung im Folgenden: Praxishinweise). Vgl. zu diesen Praxishinweisen *Th. Koller*, Schweizerisches Gemeinnützigkeitsrecht: Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, BLS Non Profit Law News Ausgabe Nr. 4/2008, S. 22 (<http://www.npor.de/pdf/npl2008-4.pdf>).
- 31 Praxishinweise (Fn. 30), Ziff. 6. II. A.
- 32 Praxishinweise (Fn. 30), Ziff. 6. V. A.
- 33 Ebenso auch *Greter* (Fn. 25), Art. 56 DBG N 44.
- 34 Im Fall des „Zentrums für Buddhistische Meditation Beatenberg“, das ursprünglich von der Berner Steuerverwaltung je zu 50 % wegen Gemeinnützigkeit und wegen Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit worden war, führte das Berner Verwaltungsgericht aus, wie es sich mit der Verfolgung von Kultuszwecken verhalte, könne dahingestellt bleiben, da im Lichte des tatsächlichen Wirkens des Zentrums allfällige kultische Aspekte ohnehin im Hintergrund stehen würden (Urteil des Berner Verwaltungsgerichts vom 9.2.2012 [Fn. 16], E. 5.3). Für eine „geteilte“ Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit einerseits und Verfolgung von Kultuszwecken andererseits (wie sie ursprünglich gewährt worden war), bestünde – wie das Berner Verwaltungsgericht unter Berufung auf KS Nr. 12 [Fn. 28] Ziff. III./4. festhält – mangels entsprechender Trennung der Finanzkreisläufe kein Raum. Zu den Erfordernissen an eine (klar getrennte) Spartenrechnung für den Fall, dass einer juristischen Person ausnahmsweise eine „geteilte“ Steuerbefreiung zuerkannt werden soll, siehe Praxishinweise (Fn. 30),

Ziff. 11.

- 35 Vgl. zum folgenden einlässlich auch *Th. Koller* (Fn. 12), S. 441 ff.
- 36 Vgl. dazu insbesondere das vorn in Fn. 26 erwähnte Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG).
- 37 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG; vorn Fn. 6).
- 38 Vgl. dazu etwa vorn Fn. 6 zur Thurgauer Liegenschaftssteuer.
- 39 Art. 56 lit. g DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.
- 40 Eine entsprechende Steuerbefreiung ist bei der direkten Bundessteuer nicht erforderlich, da der Bund keine Kapitalsteuer erhebt.
- 41 Art. 33a DBG.
- 42 Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG.
- 43 Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.
- 44 Vgl. dazu vorn Fn. 28.
- 45 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./3. lit. a) und b).
- 46 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./2. lit. b) und c).
- 47 So wörtlich KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./3. lit. a).
- 48 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./3. lit. a).
- 49 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./3. lit. b).

Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht

MATTHIAS UHL

- I. Einleitung
 - 1. Die Unsicherheiten im europäischen Gesellschaftsrecht als Ausgangspunkt
 - 2. Die Stellung der Stiftung im System des Internationalen Gesellschaftsrechts
- II. Das Internationale Privatrecht der Stiftung
 - 1. Die Frage nach der internationalen Zuständigkeit
 - 2. Die Frage nach der Anknüpfung: Sitz- oder Gründungstheorie
 - 3. Rechtsfolgen von Zuzug und Wegzug
 - 4. Bedenken gegen die Geltung der Gründungstheorie im Stiftungsrecht
 - 5. Die „Solange und Soweit“-These nach Jakob
- III. Grenzüberschreitende Sitzverlegungen und die Rolle der Stiftungsaufsicht
 - 1. Rechtstatsächliches
 - 2. Rechtliche Überlegungen
- IV. Fazit
- V. Summary

I. Einleitung

Viele Stiftungen zeichnen sich durch ihre internationalen Aktionsradien aus.¹ Der Trend zur internationalen Mobilität kann auch im Dritten Sektor derart weit gehen, dass Stiftungen ihre Hauptverwaltungen über die

nationalen Grenzen verlegen. Doch auch solche Stiftungen, die ihre Geschäfte vorwiegend im Inland führen, können auf unterschiedliche Art und Weise mit dem Ausland verflochten sein. Beispielsweise mögen sie über im Ausland belegenes Vermögen verfügen, Spenden aus dem Ausland erhalten oder selbst ausländische Organisationen finanziell unterstützen. In der jüngeren Vergangenheit hatten sowohl der Europäische Gerichtshof (EuGH)² als auch nationale Gerichte³ Sachverhalte zu beurteilen, in deren Mittelpunkt (aus deutscher Perspektive) solche Auslandsbeziehungen oder ausländische Stiftungen standen. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass auch aufgrund der stetigen Entwicklung des europäischen Gesellschaftsrechts das wissenschaftliche Schrifttum zum Internationalen Privatrecht der *Stiftung* stark gewachsen ist.⁴ Diese Befunde beweisen und untermauern die Bedeutung, die diese Rechtsmaterie gerade für das Stiftungswesen errungen hat. Viele der damit verbundenen Probleme stehen offen im Raum und erscheinen – so viel kann gesagt werden – noch lange nicht ausgereizt. Tatsächlich nämlich bildet das Thema, wie Stiftungen im international-privatrechtlichen Verkehr zu behandeln sind, eines der derzeit schwierigsten und drängendsten Probleme des grenzüberschreitenden Stiftungswesens.⁵

1. Die Unsicherheiten im europäischen Gesellschaftsrecht als Ausgangspunkt

In der bisher geführten Diskussion ist deutlich geworden, dass die im Zentrum stehende Frage, ob auch das *Stiftungsrecht* die für das deutsche Internationale Gesellschaftsrecht europarechtlich gebotene Anknüpfung an den Gründungsort einer Gesellschaft nachvollziehen soll, aufgrund zahlreicher aufsichtsrechtlicher Folgeimplikationen mit hohen Unsicherheiten belastet ist. Doch noch bevor wir uns auf genuin *stiftungsrechtliches* Terrain bewegen, ist daran zu erinnern, dass trotz (oder gerade aufgrund)⁶ einiger einschlägiger Judikate des EuGH⁷ bereits die Rechtslage im europäischen *Gesellschaftsrecht* keineswegs konsolidiert erscheint. Vielmehr ist dort der gegenwärtige Rechtszustand auf mehreren Ebenen gespalten und von zahlreichen Ausnahmeregelungen durchzogen, was als unbefriedigend empfunden und wertungsindifferent kritisiert

wird.⁸ Zwar gilt als gesichert, dass die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49, 54 AEUV⁹ und die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH und des BGH¹⁰ es zumindest für Zuzugsfälle geboten erachten, für die Anerkennung der Rechts- und Parteifähigkeit von Gesellschaften des EU-/EWR-Raums an die Rechtsordnung anzuknüpfen, in der diese Gesellschaften gegründet wurden beziehungsweise in der sie inkorporiert sind (sog. europarechtliche Gründungstheorie).¹¹ Weitgehend offen bleiben allerdings die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter denen Gesellschaften innerhalb der EU oder des EWR transnational agieren können. Längst nicht gesichert ist etwa die Verlegung des Satzungssitzes (und gegebenenfalls der Hauptverwaltung) in einen anderen Staat zum Zwecke der Fortführung der Gesellschaft nach dortigem Recht, wobei die im Errichtungsstaat erworbene Rechtspersönlichkeit identitätswahrend beibehalten werden soll. So besetzen grenzüberschreitende Sitzverlegungen und (unter Umständen formwechselnde) Umwandlungen auf der international-gesellschaftsrechtlichen Agenda derzeit eine der oberen Positionen.¹²

Namentlich die Rechtsprechung des BGH hat mit der Aussage, ein allgemeiner Übergang von der Sitz- zur Gründungsanknüpfung könne allein Aufgabe des Gesetzgebers sein,¹³ den Ball den legislativen Instanzen zugespielt. Indes haben weder der deutsche noch der europäische Gesetzgeber verwandelt. Vielmehr blieben sie bislang untätig und trugen damit ihren Teil zur gegenwärtigen Situation bei, die bisweilen an ein „Warten auf Godot“ erinnert. Dementsprechend passt es zur Situation, dass hohe Unsicherheiten verbleiben: Der vom Bundesministerium der Justiz seit dem 7.1.2008 vorliegende „Referentenentwurf: Gesetz zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen“,¹⁴ der die Gründungstheorie im deutschen Internationalen Privatrecht verankern und auch die Rechtsform Stiftung mit einschließen soll, wird derzeit – genauer: auf absehbare Zeit! – nicht weiter verfolgt.¹⁵ Ein konkreter Zeitplan für ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren konnte aufgrund allgemeiner politischer Diskontinuitäten offenbar zu keinem Zeitpunkt entwickelt werden.¹⁶ Mutmaßlich werden aber auch Entwicklungen auf europäischer Ebene abgewartet: So könnte sich auch der nationale Gesetzgeber in die

Reihe derjenigen Gesellschaftsrechtler einreihen, die die Hoffnung auf den Erlass einer europäischen Richtlinie über die internationale Sitzverlegung von Gesellschaften noch nicht aufgegeben haben.¹⁷ Immerhin hat die EU-Kommission jüngst ein neues Konsultationsverfahren zur Zukunft des Europäischen Gesellschaftsrechts eingeleitet, dessen Gegenstand unter anderem der Erlass dieser Sitzverlegungsrichtlinie bilden soll.¹⁸

Unter einem solchen Zögern des nationalen oder europäischen Gesetzgebers leidet freilich zunächst derjenige, der seine grenzüberschreitenden Vorhaben rechtssicher verwirklichen möchte. Schließlich ist (auch) für den Stiftungskontext darauf hinzuweisen, dass das deutsche Recht weder Regelungen für transnationale identitätswahrende Sitzverlegungen und Umwandlungen noch für entsprechende Fusionen kennt.¹⁹ Diese Themen berühren die Stellung der Stiftung im System des deutschen Internationalen Gesellschaftsrechts, um die es im Folgenden gehen soll.

2. Die Stellung der Stiftung im System des Internationalen Gesellschaftsrechts

Nach soweit ersichtlich kaum bestrittener Ansicht unterliegen im autonomen deutschen Internationalen Privatrecht²⁰ auch Stiftungen den Kollisionsnormen des ungeschriebenen Internationalen Gesellschaftsrechts.²¹ In Bezug auf den Anwendungsbereich des Personalstatuts gilt gewissermaßen dasselbe, was sich die Schweiz in Art. 150 Abs. 1 CH IPRG²² ins kollisionsrechtliche Stammbuch geschrieben hat.²³ Auch dort sind Stiftungen aus international-privatrechtlicher Sicht *Gesellschaften*. Die Legaldefinition der Gesellschaft in Art. 150 Abs. 1 CH IPRG kann freilich nicht darüber hinwegtäuschen, dass die kollisionsrechtliche Gleichstellung der Stiftung mit den Formen des Gesellschaftsrechts in den Art. 150–165 CH IPRG zu Unstimmigkeiten führen kann. Während im Schweizer Recht die international-privatrechtliche Gleichstellung der Stiftungen mit den Gesellschaften ausdrücklich gesetzlich angeordnet ist, soll sie im deutschen Recht daraus folgen, dass die für Gesellschaften geltenden Kollisionsregeln als allgemeine Prinzipien des internationalen privaten Körperschaftsrechts

anzuwenden sind²⁴ – eine These, die ihrerseits begründungsbedürftig, aber nie ernsthaft hinterfragt worden zu sein scheint. Aufgrund der fundamentalen Unterschiede zwischen Gesellschaften und Stiftungen²⁵ mag in dieser „völlig h.M. zum deutschen Kollisionsrecht“²⁶ das Grundübel²⁷ jener Probleme zu erblicken sein, die in diesem Beitrag diskutiert werden.

Für die Zukunft deutet wenig darauf hin, dass sich an diesem „Prinzip der Parallelität des Kollisionsrechts der Stiftungen und der Gesellschaften“²⁸ etwas ändern könnte. Denn zum einen sehen weite Teile des Schrifttums keinen Anlass, von diesem Parallelitätsprinzip abzuweichen,²⁹ zum anderen blicken gesetzgeberische Reformbestrebungen über die Spezifika der Stiftung hinweg, insofern sie diese Rechtsform kollisionsrechtlich eben (möglichst) parallel zu den übrigen juristischen Personen kodifiziert wissen wollen, was etwa ein Blick in den erwähnten Referentenentwurf beweist.³⁰ Auch ein (ausdrücklicher) Einbezug der Rechtsform Stiftung in die geplante EU-Sitzverlegungsrichtlinie ist soweit ersichtlich nicht beabsichtigt.³¹ Unabhängig von diesen legislativen Projekten, die in Planung („Konsultation zur Zukunft des Europäischen Gesellschaftsrechts“)³² beziehungsweise bis auf weiteres zurückgestellt (IPR-Referentenentwurf) sind, ist nicht ersichtlich, dass in Bezug auf Stiftungen bislang über spezielle Regelungen nachgedacht wurde, die die *Propria* dieser Rechtsfigur hinreichend würdigen.³³

II. Das Internationale Privatrecht der Stiftung

1. Die Frage nach der internationalen Zuständigkeit

Neben der Frage nach dem anwendbaren Recht wird vor allem in der Praxis zu diskutieren sein, ob die Gerichte einer berührten Rechtsordnung überhaupt *international zuständig* sind. An dieser Stelle soll nur darauf hingewiesen werden, dass gemäß Art. 22 Nr. 2 S. 1 EuGVVO für Klagen, welche die Gültigkeit, die Nichtigkeit oder die Auflösung einer Gesellschaft oder juristischen Person³⁴ oder die Gültigkeit der Beschlüsse ihrer Organe zum Gegenstand haben, die Gerichte des Mitgliedstaats international ausschließlich zuständig sind, in dessen Hoheitsgebiet die

juristische Person ihren *Sitz* hat. Ist über den Ort des Sitzes zu entscheiden, hat das berufene Gericht nach Art. 22 Nr. 2 S. 2 EuGVVO die Vorschriften seines *eigenen* Internationalen Privatrechts anzuwenden.³⁵ Bleibt die Frage nach der Rechtspersönlichkeit der Stiftung lediglich vorfrageweise zu klären, greift die Regelung des Art. 2 Abs. 1 EuGVVO; danach sind die Gerichte am Sitz der beklagten Partei zuständig.³⁶

2. Die Frage nach der Anknüpfung: Sitz- oder Gründungstheorie

Für die Frage, welches Recht auf eine Stiftung anwendbar ist, hat die deutsche Rechtsprechung bislang an den Sitz im Sinne des tatsächlichen Verwaltungssitzes, also an den Ort der Hauptverwaltung, angeknüpft.³⁷ Ihr zufolge gilt also für die rechtsfähige Stiftung die *Sitztheorie*. Maßgebliche Teile des Schrifttums sehen das genauso.³⁸

Demgegenüber hält es eine zahlenmäßig stärker werdende Auffassung für nicht ausgeschlossen oder sogar vorzugswürdig, die europarechtliche *Gründungstheorie*, wie sie der EuGH in Bezug auf die Bedeutung der Niederlassungsfreiheit für das Internationale Gesellschaftsrecht entwickelt hat, auf das Stiftungsrecht zu übertragen.³⁹ Danach soll zur Bestimmung des Stiftungsstatuts gegenüber Stiftungen aus EU-/EWR-Mitgliedstaaten an das Recht anzuknüpfen sein, nach welchem diese wirksam gegründet beziehungsweise inkorporiert worden sind. Dasselbe soll aufgrund des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags (FHSV) vom 29.10.1954⁴⁰ für die funktionsäquivalenten Stiftungsformen aus den Vereinigten Staaten gelten.⁴¹ Vereinzelt wird überdies auf weitere bilaterale Abkommen hingewiesen, die eine gegenseitige Anerkennung von juristischen Personen vorsehen.⁴²

Die international-privatrechtliche Gründungsanknüpfung für *Stiftungen* ist aber in all diesen Fällen nicht unumstritten, so dass es sich nicht nur, aber vor allem im europäischen Kontext um eine in der Praxis des Stiftungsrechts offene Rechtsfrage handelt. Es ist besonders darauf hinzuweisen, dass entgegen einem verbreiteten Gerücht⁴³ auch das OLG Thüringen in einem Beschluss vom 22.8.2007⁴⁴ nicht etwa für Stiftungen

den Übergang zur europa-rechtlichen Gründungstheorie vollzogen hätte. Bei der streitgegenständlichen „W.T. Stiftung für Fertilisation“ handelte es sich nämlich um eine „Limited“ englischen Rechts und damit um eine *Gesellschaft*.⁴⁵ Ganz allgemein bleibt für „Stiftungen“ aus dem angloamerikanischen Rechtskreis beachtenswert, dass es sich bei ihnen um keine genuin *stiftungsrechtlichen* Figuren, sondern um primär *steuerliche* Phänomene handelt. Denn stiftungsartige Anliegen werden dort mit Hilfe von gemeinnützigen Körperschaften (oder Trusts) realisiert.⁴⁶ Davon unabhängig wird jedenfalls nicht ohne Weiteres bei einer ausländischen Gesellschaftsform, die den Begriff „Stiftung“ im Namen führt,⁴⁷ darauf geschlossen werden können, dass eine solche auch tatsächlich stiftungsartig verfasst ist. Wollte man eine sich als „Stiftung“ bezeichnende ausländische Gesellschaft im deutschen Recht international-stiftungsrechtlich qualifizieren, so müsste eine Prüfung zunächst bei der Frage nach der stiftungsartigen Verfassung dieser Gesellschaft ihren Anfang nehmen.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass es sich sowohl bei der Gründungs- als auch bei der Sitzanknüpfung nach traditioneller Auffassung um allseitige Kollisionsnormen handelt, die nach Art. 4 Abs. 1 S. 1 EGBGB als Gesamtverweisungen auf eine ausländische Rechtsordnung samt deren Kollisionsrecht zu verstehen sind und im Falle eines Rückverweises vom deutschen Recht angenommen werden (Art. 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB).⁴⁸ Im Geltungsbereich der *europarechtlichen Gründungstheorie* kann es zu keiner Rück- oder Weiterverweisung kommen, da insofern auch das ausländische Kollisionsrecht des EU-/ EWR-Mitgliedstaats an die Gründungsanknüpfung gebunden ist.⁴⁹

3. Rechtsfolgen von Zuzug und Wegzug

a) Der Zuzug einer ausländischen Stiftung unter Geltung der Sitztheorie

Aus der Sicht des deutschen Rechts führt die grenzüberschreitende dauerhafte Verlagerung der Hauptverwaltung einer im Ausland wirksam errichteten Stiftung in den Geltungsbereich der Bundesrepublik unter Geltung der *Sitztheorie* zu einem Statutenwechsel⁵⁰ – nun gilt deutsches Recht als Stiftungsstatut.⁵¹ Nach einem erhellenden Hinweis von

Hüttemann und *Rawert* ist ein solcher Statutenwechsel „lediglich denkbar“, wenn er vom Stifterwillen gedeckt ist.⁵² Womöglich führt dieser Vorgang zur Auflösung der Stiftung in ihrem Gründungsstaat; das ist aber eine Frage, die allein vom Recht dieses Gründungsstaats abhängt.

Da das deutsche Recht keinen rechtsformwahrenden Zuzug ermöglicht, ist es jedenfalls aus seiner Perspektive notwendig, die zuziehende Stiftung unter Beachtung der bundesrechtlichen Voraussetzungen (in Verbindung mit den landesrechtlichen Zuständigkeitsvorschriften) *neu zu errichten*, wenn sie vor einem deutschen Forum als Rechtsperson anerkannt werden soll.⁵³ Da es jedoch in aller Regel an den formellen Voraussetzungen einer solchen (Neu-)Errichtung fehlt, wird eine solche zuziehende Stiftung von einem deutschen Gericht nicht als rechtsfähig anerkannt, sondern vielmehr als rechtliches „nullum“ angesehen.⁵⁴

Mangels eines personalen Substrats lässt sich deren Rechtspersönlichkeit nicht dadurch aufrechterhalten, indem man sie – wie bei ausländischen Kapitalgesellschaften möglich – zur Personengesellschaft „degradiert“ oder sie in eine andere Rechtsform qualifiziert.⁵⁵ Unabhängig von der in jüngster Zeit auch vor deutschen Gerichten aufgeworfenen Frage nach der Rechtspersönlichkeit der fiduziarischen Stiftung,⁵⁶ scheidet auch die Möglichkeit aus, eine nicht im Sinne des § 80 Abs. 1 BGB „anerkannte“ ausländische Stiftung in eine inländische unselbständige Stiftungsform umzudeuten. Denn in aller Regel wird eine selbständige Stiftung des Auslands keinen von ihr zu unterscheidenden Rechtsträger inkludieren, der aus der Sicht des inländischen Rechts als Träger des Stiftungsvermögens fungieren könnte.⁵⁷ Mit anderen Worten ist keine Rechtsform deutschen Rechts ersichtlich, die einer im Inland als nicht rechtsfähig zu behandelnden ausländischen Stiftung „ersatzweise“ entspricht.

Schließlich muss noch darauf hingewiesen werden, dass keine fremdenrechtlichen⁵⁸ Besonderheiten in Bezug auf ausländische nicht rechtsfähige Figuren mehr bestehen: Die Regelung des § 86 S. 1 BGB a.F. in Verbindung mit § 23 BGB a.F. umfasste Stiftungen, die nach dem Recht ihres Herkunftsstaates nicht rechtsfähig waren, aber als solche nach deutschem Recht die Rechtsfähigkeit verliehen bekommen wollten.⁵⁹ Durch das Vereinsrechtsänderungsgesetz⁶⁰ wurde sie mit Wirkung zum

30.9.2009 aufgehoben.⁶¹ Die in der Vergangenheit diskutierte Frage, ob ausländischen Stiftungen eine Sitzverlegung nach Deutschland möglicherweise über § 86 S. 1 in Verbindung mit § 23 BGB eröffnet werden könnte,⁶² kann *de lege lata* nicht mehr aufgeworfen werden.

b) Der Zuzug einer ausländischen Stiftung unter Geltung der Gründungstheorie

Viele derjenigen Autoren, die (auch) im Stiftungsrecht die (europarechtliche) *Gründungstheorie* für anwendbar halten⁶³ und auch angewendet wissen wollen,⁶⁴ setzen in ihrer Argumentation an den soeben geschilderten sitzverlegungsfeindlichen Konsequenzen der Sitztheorie an.⁶⁵ Der von diesen Autoren geübten Kritik ist im Ergebnis darin beizupflichten, dass die Gründungstheorie mit sitzverlegungsfreundlichen Lösungen verbunden wäre. Ihre europarechtliche Spielart führt innerhalb der EU und des EWR zumindest in Zuzugsfällen dazu, dass Stiftungen ihren tatsächlichen Verwaltungssitz jedenfalls aus solchen Staaten, die die transnationale Sitzverlegung nach materiellem Stiftungsrecht zulassen, rechtsformwahrend über die Grenze in die Bundesrepublik verlegen können.⁶⁶ Stiftungsstatut wäre dasjenige Recht des Staates, in welchem die Stiftung wirksam errichtet beziehungsweise inkorporiert wurde. Auf eine im Ausland errichtete, jedoch schwerpunktmäßig in Deutschland verwaltete Stiftung wäre folglich im Umfang ihres Stiftungsstatuts⁶⁷ vor einem deutschen Forum ausländisches Recht anzuwenden. Die Stiftung würde als rechtsfähige Rechtsperson von deutschen Gerichten anerkannt.

c) Der Wegzug einer inländischen Stiftung unter Geltung der Sitztheorie

Mangels Regelung grenzüberschreitender Sitzverlegungen im positiven Recht führt der Wegzug einer inländischen Stiftung durch Verlegung der Hauptverwaltung in das Ausland nach traditioneller Sicht der *Sitztheorie* grundsätzlich zu einem *Statutenwechsel* – nun gilt das am effektiven Verwaltungssitz geltende Recht als Stiftungsstatut.⁶⁸ Erfüllt die Stiftung die dort notwendigen Errichtungsvoraussetzungen (etwa Erhalt einer Konzession, Handelsregistereintrag oder dergleichen) nicht, ist sie in diesem Fall als nicht rechtsfähig einzustufen, wenn der Zuzugsstaat der Sitztheorie folgt;⁶⁹ insofern gilt das zum Zuzug einer ausländischen

Stiftung nach Deutschland Gesagte entsprechend (siehe oben II.3.a).

Wendet der Zuzugsstaat, wie etwa Dänemark, die Niederlande oder die Schweiz, die Gründungstheorie an, führt dies aufgrund der damit verbundenen Rückverweisung⁷⁰ dazu, dass als Stiftungsstatut einer nach inländischem (deutschem) Recht gegründeten Stiftung, die ihre Hauptverwaltung im Ausland hat, inländisches (deutsches) Recht gilt. Ob die Stiftung in diesem Fall als Rechtsperson anerkannt wird, hängt davon ab, ob das Sachrecht des Wegzugstaates (Deutschland) eine identitätswahrende transnationale Sitzverlegung gestattet.⁷¹

Das deutsche Recht gestattet eine solche Sitzverlegung grundsätzlich nicht: Eine Sitzverlegung unter Beibehaltung der Rechtsformidentität ist im deutschen materiellen Stiftungsrecht nicht adressiert.⁷² Vielmehr bildet der Wegzug nach überkommener Auffassung einen *Auflösungsstatbestand*, der auf Rechtsfolgende in die Liquidationsphase und schließlich zur Vollbeendigung führt, *wenn* die Sitzverlegung vom Stifterwillen gedeckt (*sic*) ist.⁷³ Als Konsequenz der Auflösung würde das Stiftungsvermögen an die Anfallsberechtigten (hilfsweise an den Fiskus eines Bundeslandes) fallen.⁷⁴ *Ipsa iure* wird die Stiftung mit Sicherheit nicht aufgelöst werden können,⁷⁵ vielmehr bedarf es einer *Genehmigung* der Aufsichtsbehörde.⁷⁶

Jedoch dürfte eine Sitzverlegung wohl nur in den seltensten Fällen vom Stifterwillen gedeckt sein,⁷⁷ nicht zuletzt deswegen, weil im Errichtungszeitpunkt an eine mögliche Verlegung der Hauptverwaltung zumeist nicht nachgedacht wird⁷⁸ und ein hypothetischer Stifterwille nicht immer leicht zu ermitteln ist. Daher wird die für einen solchen Wegzug erforderliche stiftungsaufsichtsrechtliche Genehmigung in aller Regel nicht erteilt werden, weil die Entscheidung für eine bestimmte nationale Stiftung und ein ihr unterstehendes Personalstatut als vom Stifterwillen umfasst zu verstehen sein kann.⁷⁹ Widerspricht die Sitzverlegung dem Stifterwillen, ist es Aufgabe der Stiftungsaufsicht, für eine dem Stifterwillen konforme, das heißt insofern *inländische* Verwaltung der Stiftung zu sorgen.⁸⁰ Unter Geltung der Sitztheorie können daher Stiftungen identitätswahrend ihren effektiven Verwaltungssitz nicht in einen anderen Mitgliedstaat verlegen.⁸¹

d) Der Wegzug einer inländischen Stiftung unter Geltung der Gründungstheorie

Für diese Fallkonstellation ist erneut (siehe II.3.b) zu berücksichtigen, dass sie auf obigem Gedanken beruht, auch auf Stiftungen die (europarechtliche) Gründungstheorie zur Anwendung zu bringen. Verlegt eine inländische Stiftung ihren Daseinsschwerpunkt unter dieser Prämisse ins EU-/EWR-Ausland (Wegzug) kommt diesem Vorgang keine kollisionsrechtliche Wirkung zu. Das entscheidende Anknüpfungsmoment bildet der Ort der „Inkorporation“ beziehungsweise des Satzungssitzes.

Indes wurde auf materiell-rechtlicher Ebene bereits festgestellt, dass der Grenzübertritt mit einem Auflösungsstatbestand verbunden sein kann (und im deutschen Recht mit einem solchen verbunden ist, siehe II.3.c). Aufgrund der vermögens- und gemeinnützigkeitsrechtlichen Konsequenzen wird dies in aller Regel dazu führen, dass das Vermögen einer Stiftungsdotations im Ausland nicht zur Verfügung steht.⁸² Diese Rechtsfolge dürfte vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen *Cartesio* und *VALE* auch keinen grundsätzlichen europarechtlichen Bedenken begegnen. Die Entscheidungen machten deutlich, dass es die Niederlassungsfreiheit nicht gebietet, den Wegzug aus dem Gründungsstaat schrankenlos zu ermöglichen; vielmehr kann der Gründungsstaat der Gesellschaft verwehren, ihre „Eigenschaft als Gesellschaft des nationalen Rechts des Mitgliedstaats, nach dessen Recht sie gegründet wurde, zu behalten“. ⁸³ Mit anderen Worten ist es zulässig, den Wegzug (sogar) mit der Auflösung im Gründungsstaat zu sanktionieren.⁸⁴ Ausnahmen könnten allenfalls dann gelten, wenn der Zuzugsstaat einen rechtsformwahrenden Sitzwechsel zulässt (wobei die EU-Mitgliedstaaten für Stiftungen anders als für Kapitalgesellschaften einen solchen in der Regel nicht kennen); doch auch dann erscheint eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit denkbar, wenn diese europarechtlich gerechtfertigt werden kann.⁸⁵

4. Bedenken gegen die Geltung der Gründungstheorie im Stiftungsrecht

Ob die europarechtliche Gründungstheorie *mutatis mutandis* in das

Stiftungsrecht transferiert werden kann, ist bislang von keinem Gericht entschieden und dürfte von der Vergleichbarkeit des Gesellschafts- und Stiftungsrechts abhängig sein. Gegen eine hinreichende Vergleichbarkeit zwischen körperschaftlich organisierten Gesellschaften und Stiftungen bestehen starke Bedenken. Im Brennpunkt der Diskussion stehen noch immer drei Kriterien: das Kriterium des Erwerbszwecks, das Kriterium der fehlenden Registerpublizität sowie das Kriterium der hoheitlichen Aufsicht.

a) Das Kriterium des Erwerbszwecks

Ein erstes Problem zeigt sich im Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV); dort wird tatbestandlich für *Gesellschaften* gemäß Art. 54 Abs. 2 AEUV vorausgesetzt, dass die Gesellschaft einen *Erwerbszweck* verfolgt. Der Begriff der *Gesellschaft* erfasst alle rechtlich konfigurierten Marktakteure, die als solche im Rechtsverkehr auftreten und damit im Grundsatz auch selbständige Stiftungen.⁸⁶ Der Begriff des *Erwerbszwecks* wird im Schrifttum tendenziell weit interpretiert, so dass jedenfalls unternehmenstragende Stiftungen,⁸⁷ aber auch solche erfasst sein sollen, die auf jedwede Weise (gegen Entgelt) am gemeinsamen Markt agieren.⁸⁸ Ausgeschlossen seien lediglich solche Akteure, die dem wirtschaftlichen Wettbewerb gänzlich fern bleiben; in diesem Sinne sollen rein vermögensverwaltende Stiftungen oder allgemein gemeinnützige Organisationen vom Schutzbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sein.⁸⁹ Indes wird es sich pauschal kaum begründen lassen, warum nicht auch gemeinnützige Organisationen (gerade im Rahmen ihres karitativen, religiösen, kulturellen Wirkens) am Geschäftsleben teilnehmen können. Vom Ausnahmefall der reinen Spendenfinanzierung abgesehen sind auch Stiftungen zumindest auf eine ertragsorientierte Vermögensanlage und -verwaltung angewiesen, um den Stiftungszweck zu realisieren – und einige Autoren lassen dies richtigerweise auch für die „Verfolgung eines Erwerbszwecks“ im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV genügen.⁹⁰ Freilich wurde im stiftungsrechtlichen Gemenge von marktrelevanter Projektrealisierung, Vermögensanlage und Tätigkeiten in Zweckbetrieben noch kein konsolidiertes Verständnis des Erwerbszwecks entwickelt.⁹¹ Dem entsprechend ist auch im stiftungsrechtlichen Schrifttum die Ansicht verbreitet, dass Stiftungen nicht zwingend einen Erwerbszweck verfolgen,

so dass jene Stiftungen, die in keiner Weise am Markt auftreten, sich gerade nicht auf die Grundfreiheiten berufen können sollen; auf diese Stiftungen wäre die Sitztheorie anzuwenden.⁹²

Nicht übersehen werden darf, dass auch eine Interpretation des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Stauffer*,⁹³ woraus sich implizit ergeben soll, dass auch nicht gewinnorientierte, gemeinnützige Stiftungen einen Erwerbszweck verfolgen (können),⁹⁴ mit Unsicherheiten behaftet ist. Denn zum einen hat der EuGH in diesem Urteil die hier behandelte Frage nicht ausdrücklich diskutiert und entschieden, zum anderen wurde (und dies dafür ausdrücklich!) zum Sachverhalt festgestellt, dass die Stiftung „keinen Erwerbszweck hat“, was aus „der im Streitjahr geltenden Satzung“ hervorgehe.⁹⁵ Hinzu kommt, dass der EuGH die Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit – also der Grundfreiheit, die gerade die Geltung der europarechtlichen Gründungstheorie einfordert – *in casu* verneint hat, weil es an einer „dauernden Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat“ fehlte und die Entscheidung auf die Kapitalverkehrsfreiheit gestützt hat.⁹⁶

Vorzugswürdig ist die Annahme, dass selbständige Stiftungen in aller Regel einen Erwerbszweck verfolgen, und zwar auch dann, wenn sie satzungsmäßig nicht gewinnstrebig beziehungsweise steuerlich gemeinnützig agieren. Denn zum einen wird auch eine ideelle oder karitative Zweckverfolgung ohne Weiteres mit wirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden sein, zum anderen erfordert das stiftungsrechtliche Gebot der Kapitalerhaltung zumindest im Grundsatz, dass die notwendigen Ausgaben einer Stiftung allein durch die Verfolgung von Erwerbszwecken erwirtschaftet werden können.⁹⁷ Für Ausnahmen kommen dann allenfalls nur noch Stiftungen in Betracht, die ihre Zwecke auf der Einnahmeseite mittels laufender Zustiftungen oder Spenden und auf der Ausgabeseite mittels reiner Vergaben an Destinatäre realisieren. Doch selbst solche (Vergabe-)Stiftungen werden zumindest im Rahmen der Vermögensverwaltung auch Erträge erzielen und zumindest insofern an einem marktrelevanten wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Aus diesen Gründen sollte selbständigen Stiftungen der „Zugang“ zu den Grundfreiheiten möglichst großzügig ermöglicht werden. Dies scheint nicht zuletzt deswegen ratsam, weil weder der Wortlaut noch der Zweck⁹⁸

von Art. 54 Abs. 2 AEUV etwa fordert, dass der Erwerbszweck eine Art Hauptzweck der Gesellschaft oder sonst eine von anderen Zwecken zu unterscheidende Eigenständigkeit aufweisen müsste.⁹⁹ Des Weiteren spricht für ein hiesiges Verständnis des Erwerbszwecks die (besonders im Europarecht) verbreitete Methodenregel, wonach Ausnahmen eng auszulegen sind.¹⁰⁰ Die sprachliche Fassung von Art. 54 Abs. 2 AEUV macht deutlich, dass die Gesellschaften, „die keinen Erwerbszweck verfolgen“, gerade die gesetzliche Ausnahme bilden sollen.¹⁰¹ Darüber hinaus würde die Anknüpfung weitgehend praktikabel gehalten und würde vermieden, dass es im Stiftungsrecht zu zwei Arten von Anknüpfungen sowie zu ungewollten Statutenwechseln kommt, wenn die Stiftung am gemeinsamen Markt teilnimmt oder ihre Marktteilnahme aufgibt.¹⁰² Allein damit ist freilich noch nicht gesagt, dass die Geltung der europarechtlichen Gründungstheorie auch für die Rechtsform Stiftung gerechtfertigt erscheint.

b) Das Kriterium der fehlenden Registerpublizität

Gegen die Geltung der Gründungstheorie im Stiftungsrecht wird eingewandt, dass es mangels inländischer beziehungsweise internationaler *Registerpublizität* im Stiftungswesen dem Rechtsverkehr nicht zugemutet werden könne, im Inland mit Vehikeln zu rechnen, die ausländischem Recht unterstehen.¹⁰³ Der hier vorgetragene Gedanke würde zuvörderst potentielle Gläubiger einer im Ausland errichteten Stiftung schützen und mag vor dem Hintergrund, dass ausländische Stiftungsformen im Vergleich zum deutschen Recht weniger strengen Seriositätsanforderungen (fehlende oder laxere Aufsicht, geringere Publizitätspflichten und dergleichen) unterliegen *können*, seine Berechtigung finden. Überdies hat *Jakob* darauf hingewiesen, dass das für das Gesellschaftsrecht geltende Argument, durch richtliniengesteuerte Harmonisierung einem *race to the bottom* entgegenzusteuern, für das Stiftungswesen nicht Platz greifen kann, weil die Mitgliedstaaten bewusst konträre Modelle verfolgen – letztlich eine weitere Konsequenz der unterschiedlichen nationalstaatlichen Stiftungskulturen.

c) Das Kriterium der Aufsicht

Jedenfalls nach überkommenem deutschem Verständnis bildet die hoheitliche Stiftungsaufsicht eines der zentralen Merkmale eines funktionierenden Stiftungswesens.¹⁰⁴ Körperschaftlich organisierte Gesellschaften sind an subjektive Trägerinteressen gebunden und bedürfen einer solchen Aufsicht nicht – ganz im Gegensatz zur „sich selbst gehörenden“ Stiftung.¹⁰⁵

Auf Sachverhalte, denen grenzüberschreitende Sitzverlegungen zugrunde liegen, blicken nun das materielle Bundes- und Landesstiftungsrecht einerseits und das Stiftungskollisionsrecht andererseits zunächst aus unterschiedlichen Perspektiven. Während das Bundes- und Landesstiftungsrecht die Anerkennungs- und Aufsichtszuständigkeit an den *Satzungssitz* (Rechtssitz) knüpfen,¹⁰⁶ bindet das Kollisionsrecht das Personalstatut an den *Verwaltungssitz*. Dies stellt insofern keinen Widerspruch dar, als jedenfalls die öffentlich-rechtliche Stiftungsaufsicht nach richtiger und verbreiteter Auffassung öffentlich-rechtlich zu qualifizieren ist¹⁰⁷ und somit keinen Gegenstand des Internationalen *Privatrechts* bildet.¹⁰⁸

Vielmehr folgt die Stiftungsaufsicht den Regeln des Internationalen *öffentlichen Rechts*, genauer: den Regeln des Internationalen *Verwaltungsrechts*¹⁰⁹ und des ihm zugrunde liegenden *Territorialitätsprinzips*. Auch damit allein ist freilich nicht gesagt, dass die Anwendung der europarechtlichen Gründungstheorie auch für die Rechtsform Stiftung gerechtfertigt erschiene. Jedenfalls unter ihrer Geltung wären die im EU-/EWR-Ausland errichteten Stiftungen nach erfolgtem Zuzug ins Inland aufgrund des *Interesses des Sitzstaates an einer Kontrolle rechtsfähiger Stiftungen* (dazu noch unten III.2.b.aa) nach *nationalem Aufsichtsverwaltungsrecht*,¹¹⁰ jedoch unter Rücksicht auf das *Gründungsrecht als Stiftungsstatut* zu vollziehen. Folglich geht die entscheidende Frage dahin, ob nicht gerade die öffentlich-rechtliche Anknüpfung stiftungsaufsichtsrechtlicher Sachverhalte einer Anknüpfung des Stiftungsstatuts an das Gründungsrecht entgegensteht. Dies ist der Fall, wenn das Stiftungsaufsichtsrecht mit dem auf die Stiftung hypothetisch anwendbaren ausländischen Gründungsrecht nicht kompatibel ist.

Ein mögliches (Kompatibilitäts-)Problem würde sich etwa darin zeigen, dass das anzuwendende inländische Aufsichtsrecht

verwaltungsbehördliche Befugnisse vorsehen kann, das ausländische Stiftungsinnenrecht indes auf eine *gerichtliche* Aufsicht ausgerichtet ist. Jedenfalls in diesen Fällen erscheint es ausgeschlossen, die Aufsichtsinstanz, welche das Gründungsrecht vorsieht, im Gastland durch die dort an sich zuständige Aufsichtsinstanz zu substituieren. Bei einem Vergleich zwischen den Aufsichtssystemen in Deutschland und Liechtenstein¹¹¹ ist dies besonders augenfällig: Während in der Bundesrepublik die Stiftungsaufsicht eine Materie des Öffentlichen Rechts ist, welche in der Kompetenz der Bundesländer und in der Praxis der *Verwaltungsbehörden* liegt, folgt das Fürstentum trotz der Implementierung einer Stiftungsaufsichtsbehörde zumindest in weiten Teilen dem bewährtem Konzept eines privatrechtlich organisierten Systems der *gerichtlichen* Stiftungsaufsicht,¹¹² das durch die Totalrevision des Jahres 2009 bestätigt und auf neue Beine gestellt wurde.¹¹³

Ganz allgemein bleibt daher festzuhalten, dass das deutsche Verwaltungsrecht in aller Regel zumindest nicht ohne Weiteres mit einem ausländischen Stiftungsinnenrecht als Stiftungsstatut kompatibel erscheint. Wie gesehen können etwa andere Kontrollkörper zuständig sein, aber auch in Bezug auf die Aufsichtsintensität und etwaige Rechtsbehelfe können systembedingt oder je nach Stiftungstyp starke Unterschiede bestehen. Aus all dem folgt, dass sich die Aufsichtssysteme in den europäischen Rechtsordnungen zumindest in vielen Belangen nicht miteinander vergleichen lassen.¹¹⁴ So dürfte es der Praxis auch sehr schwer fallen, sie aufeinander abzustimmen. Die Tatsache, dass das deutsche Stiftungsaufsichtsrecht in aller Regel mit dem ausländischen Stiftungsinnenrecht nicht kompatibel erscheint, spricht damit *gegen* eine Gründungsanknüpfung im deutschen Internationalen Stiftungsrecht.

5. Die „Solange und Soweit“-These nach Jakob

Wollte man vorstehende Überlegungen auf einen Nenner bringen, so wäre festzuhalten, dass die (europarechtliche) Gründungstheorie im deutschen Stiftungsrecht zu erheblichen Schwierigkeiten führt. Es dürfte deutlich geworden sein, dass eine Gründungsanknüpfung insbesondere an der Funktionsfähigkeit des deutschen Aufsichtssystems Zweifel aufkommen lässt. Ein „stiftungsrechtlicher Nachvollzug“ der Entwicklungen des

europäischen Gesellschaftsrechts erscheint daher nicht ohne Weiteres praktikabel und dürfte ohne passgenaue gesetzgeberische Maßnahmen zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führen.¹¹⁵ Somit sprechen die besseren Gründe dafür, es bei einer Anknüpfung an den effektiven Verwaltungssitz zu belassen und die im deutschen Stiftungsrecht funktional erforderliche Staatsaufsicht¹¹⁶ als zwingendes Erfordernis des nationalen Allgemeinwohls und somit als europarechtliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung in- und ausländischer Stiftungen anzusehen.¹¹⁷

Aus den vorstehenden Gründen fällt der Autor *Jakob* – vorbehaltlich eines anders lautenden Diktums des EuGH oder des BGH – für das Stiftungskollisionsrecht und insbesondere für den Zuzug von Stiftungen nach Deutschland eine Art „Solange und Soweit“-These: „Solange das deutsche Stiftungswesen noch unter dem Protektorat staatlicher Anerkennung und Überwachung steht und es keine europäische Registerpublizität gibt, könnte der Schutz der Stiftungen und des Rechtsverkehrs (und die daran hängenden Interessen der Destinatäre, der Gläubiger, der Arbeitnehmer und des Fiskus) weiterhin zu einer Sitzanknüpfung berechtigen – jedenfalls soweit dies im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der Aufsicht und zum Schutz der Beteiligten erforderlich ist.“¹¹⁸ Ihren besonderen Charme erlangt die Sitzanknüpfung vorliegend unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit. Es kann dann nämlich nicht alternativ daran angeknüpft werden, ob die Stiftung einen Erwerbszweck verfolgt (und sich folglich auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann) oder nicht.¹¹⁹ Die Gefahr ungewollter und auch unbemerkter Statutenwechsel durch die Aufgabe oder Teilnahme am Markt wäre so gebannt.¹²⁰ Auf der anderen Seite müssen freilich ihre sitzverlegungsfeindlichen Konsequenzen in Kauf genommen werden.

III. Grenzüberschreitende Sitzverlegungen und die Rolle der Stiftungsaufsicht

Es hängt sicher mit den unterschiedlichen Stiftungskulturen in den europäischen Rechtsordnungen¹²¹ zusammen, dass sich zu keinem Zeitpunkt verbindliche Regeln in Gestalt von internationalen Regulierungs- und Aufsichtsprinzipien entwickelt haben, welche

supranationale Standards für eine *grenzübergreifende Stiftungsaufsicht* hätten setzen können. Wohl aus demselben Grund haben sich in der europäischen Stiftungslandschaft weder materielle noch prozedurale Prinzipien einer *Kooperation zwischen den Behörden* der Einzelstaaten herausgebildet.

Ausgehend von diesem negativen Befund sollen im Folgenden zunächst rechtstatsächliche Erkenntnisse vorgestellt werden (III.1). Im Anschluss daran soll über die rechtlichen Möglichkeiten einer Aufsicht über inländische Stiftungen im Ausland sowie über eine Aufsicht über ausländische Stiftungen im Inland nachgedacht werden (III.2).

1. Rechtstatsächliches

In einer im Zeitraum August bis Oktober des Jahres 2012 durchgeführten Kurzumfrage wurden die Stiftungsaufsichtsbehörden¹²² in Deutschland danach befragt, ob ihnen ausländische Stiftungen bekannt seien, die ihren effektiven Verwaltungssitz ins Inland verlegt haben. Eine zweite Frage hat darauf abgezielt, ob ausländische Stiftungen, die in Deutschland ihren Ort der Hauptverwaltung nehmen, von den deutschen Behörden beaufsichtigt werden (müssen). Damit ist mit Blick auf den Anwendungsbereich der Landesstiftungsgesetze sowie auf das System des deutschen Stiftungsaufsichtsrechts der Versuch unternommen worden, herauszufinden, ob eine solche Beaufsichtigung von den Behörden überhaupt für möglich und sinnvoll gehalten wird (zu den Antworten der Aufsichtsbehörden siehe nachfolgend III.1.a).

Darüber hinaus wurden die Behörden gebeten, über die hypothetischen Fälle Auskunft zu geben, in denen (deutsche) Stiftungen ihren Rechtssitz im Inland nehmen, ihren effektiven Verwaltungssitz aber in das Ausland verlagern. Es ist mithin danach gefragt worden, ob die Behörden eine Beaufsichtigung in solchen Fällen für rechtlich möglich und praktisch durchführbar halten (zu den Antworten der Aufsichtsbehörden siehe nachfolgend III.2.b).

Im Hinblick auf eine mögliche Rechtsfortbildung (und um eine möglichst praktikable und einheitliche Beantwortung der Fragen zu gewährleisten), sollten die befragten Vertreter der Behörden ihren Antworten

grundsätzlich die (europarechtliche) *Gründungstheorie* zu Grunde legen, wie sie die Rechtsprechung des EuGH für das Internationale Gesellschaftsrecht zumindest in Zuzugsfällen für geboten erachtet und wonach die im EU-/EWR-Ausland errichteten Gesellschaften (Stiftungen) auch nach einer Verlegung ihrer Hauptverwaltung ins Ausland ihrem Gründungsstatut unterstehen. Wie oben (II.2) nachgewiesen, entspricht dies auch trotz aller Bedenken (II.4) einer im Vordringen befindlichen¹²³ Auffassung im stiftungsrechtlichen Schrifttum. Zehn „oberste Landesstiftungsbehörden“ haben zu den obigen Fragen geantwortet. Im Nachstehenden werden diese Antworten zusammengefasst wiedergegeben.

a) Die Praxis der Aufsicht über ausländische Stiftungen im Inland

Sofern eine im Ausland errichtete Stiftung (ausländischen Rechts) ihren effektiven Verwaltungssitz in die Bundesrepublik verlegen sollte, ist diese aus der Sicht der deutschen Landesbehörden (vorbehaltlich einer Anerkennung im Sinne des § 80 BGB) *nicht zu beaufsichtigen*. Eine solche Aufsicht wird ganz überwiegend *weder für rechtlich möglich noch für tatsächlich durchführbar* gehalten.

Vereinzelte sind den Aufsichtsbehörden ausländische Stiftungen bekannt, die zwar ihre Hauptverwaltung im Ausland belassen, in Deutschland hingegen eine *Zweigstelle* errichten wollen. Die Behörden haben deutlich gemacht, dass (auch) in Bezug auf solche Zweigstellen eine Beaufsichtigung *nicht erfolgt*, weil die Errichtung einer solchen „Geschäftsstelle“ keinen nach deutschem Bundes- oder Landesstiftungsrecht relevanten Sachverhalt bilde.

Als Begründung für die Nichtbeaufsichtigung ist ganz überwiegend darauf hingewiesen worden, dass ausländische Stiftungen mit Hauptverwaltung im Inland *mangels Rechtssitz* in einem Bundesland nicht beaufsichtigt werden müssen. Aus demselben Grund wird eine denkbare Aufsicht ausdrücklich für unzulässig (und im Übrigen auch für nicht sinnvoll) gehalten.¹²⁴

Indes erscheint besonders interessant, dass (wohl) erstmalig ein Fall einer EU-/EWR-Stiftung bekannt geworden ist, die ihren effektiven Verwaltungssitz in ein deutsches Bundesland verlegen möchte. Die

„betroffene“ oberste Stiftungsaufsichtsbehörde prüft derzeit eingehend, ob, in welchem Umfang und nach welchem Recht derartige Stiftungen der deutschen Aufsicht unterliegen (können). Im Rahmen dieser Prüfung wird auch darüber entschieden werden (müssen), ob auf eine zuziehende Stiftung die Sitz- oder Gründungstheorie zur Anwendung zu bringen ist. Wie diese Prüfung ausfällt und ob dieser Fall die Praxis des Internationalen Stiftungsrechts zu präjudizieren geeignet ist, ist derzeit offen.

b) Die Praxis der Aufsicht über inländische Stiftungen im Ausland

Laut Aussage der Aufsichtsbehörden sind der Praxis bislang keine Stiftungen bekannt, die – falls auf dem Boden der *lex lata* überhaupt zulässig – ihre Hauptverwaltungen ins Ausland verlagert hätten. Dementsprechend ist in den meisten Antworten festgestellt worden, in diesem Bereich über keine praktische Erfahrung zu verfügen. Die Behörden haben jedoch unmissverständlich deutlich gemacht, dass sie einer Stiftung, die ihren Verwaltungssitz ins Ausland verlegt oder verlegen möchte, jedenfalls nicht ohne Weiteres ermöglichen würden, sich einer Beaufsichtigung zu entziehen; mit anderen Worten würden sie eine „Flucht aus der Aufsicht“ zu verhindern versuchen.¹²⁵ Interessant ist außerdem, dass aufgrund des verstärkt internationalen Wirkens vieler Stiftungen einzelne Aufsichtsbehörden dazu überzugehen scheinen, gewisse Stiftungen in regelmäßigen Abständen einer Prüfung dahingehend zu unterziehen, ob sie noch ihren effektiven Verwaltungssitz im Inland haben oder inzwischen in gleichsam treuwidriger Weise „ausgewandert“ sind.

c) Vergleich zur Situation der Aufsichtspraxis der Schweiz

Rechtsvergleichend ist von Interesse, dass eine entsprechende Umfrage bei den kantonalen¹²⁶ Aufsichtsbehörden der Schweiz ähnliche Ergebnisse zu Tage förderte. Vorab ist freilich einmal mehr darauf hinzuweisen, dass das Schweizer Recht grundsätzlich der *Gründungstheorie* folgt (Art. 154 Abs. 1 CH IPRG). Mit Blick auf eine mögliche Rechtsfortbildung im deutschen Recht erscheint es umso spannender, zu erfahren, wie in Bezug auf die Aufsicht über *ausländische* Stiftungen mit Verwaltungssitz in der Schweiz

und über schweizerische Stiftungen mit Verwaltungssitz im Ausland in der schweizerischen Aufsichtspraxis verfahren wird.

Oftmals ist von den Schweizer kantonalen Aufsichtsbehörden lapidar darauf hingewiesen worden, dass grenzüberschreitende Verlegungen der Hauptverwaltung von Stiftungen aus der und in die Schweiz nicht bekannt seien. Ein solches Ergebnis darf nicht verwundern. Vielmehr ist es plausibel, denn bei klassischen Stiftungen entscheidet im Schweizer Recht grundsätzlich nicht der (statutarische) Sitz über die Zuständigkeit der Aufsichtsbehörde, sondern zuvörderst der *räumliche Wirkungskreis* sowie der *Stiftungszweck* (so die Auslegung von Art. 84 Abs. 1 ZGB¹²⁷).¹²⁸ Dementsprechend werden grenzüberschreitend beziehungsweise im Ausland tätige Stiftungen in aller Regel von der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (ESA) beaufsichtigt, welche dem Generalsekretariat des Eidgenössischen Departements des Innern (EDI) angegliedert ist.¹²⁹ So passt es in das Bild, dass ein Behördenvertreter einer kantonalen Aufsichtsbehörde aus seiner Praxis berichtete, dass schweizerische Stiftungen nicht (mehr) beaufsichtigt werden, wenn sie ihren effektiven Verwaltungssitz ins Ausland verlegen. Indes: Um einer allzu bedenklichen Handhabung vorzubeugen, wird man es dabei kaum bewenden lassen können. Zunächst wäre ein solcher Vorgang aufsichtsrechtlich zu prüfen und unter Umständen repressiv gegen die Stiftungsverantwortlichen vorzugehen. Außerdem wäre ein Aufsichtswechsel zur Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (ESA) in Betracht zu ziehen, die allem Vernehmen nach in solchen Fällen die Beaufsichtigung übernehmen würde. Gleichwohl kann es in der Praxis zu vereinzelt Ausnahmefällen kommen,¹³⁰ so dass die Zuständigkeit auf der kantonalen Ebene bleibt. Dann können Gestaltungen in Rede stehen, in denen Personen *mit Wohnsitz im Ausland* in den Stiftungsrat¹³¹ gewählt werden oder in denen der gesamte Stiftungsrat aus solchen Personen besteht. In solchen Fällen verlangen die kantonalen (!) Aufsichtsbehörden eine Korrespondenzadresse im Inland.¹³² Aktuell scheinen also zumindest die kantonalen Aufsichtsbehörden zutreffend davon auszugehen, dass das Schweizer Stiftungsrecht keine Domizil- und Nationalitätserfordernisse für den Stiftungsrat kennt. Erwähnenswert ist dies deswegen, weil die *Bundesaufsicht* (ESA) das Gegenteil praktiziert. Dort wird mehr oder weniger deutlich zum Ausdruck gebracht, dass man Verlagerungen des

effektiven Verwaltungssitzes eher skeptisch gegenübersteht. So wurden etwa für die Besetzung des Stiftungsrats Domizil- und Nationalitätserfordernisse aufgestellt. Diese sollen (*sine lege!*) zum einen gewährleisten, dass die Stiftung einen „Zusammenhang zur Schweiz“ aufweist; zum anderen wollen sie sicherstellen, dass die Mitglieder des Stiftungsrats auf Dauer erreichbar sind.¹³³

Um auf die durchgeführte Kurzumfrage zurückzukommen, bleibt darauf hinzuweisen, dass den kantonalen Behörden keine im Ausland gegründeten Stiftungen bekannt sind, die ihre Hauptverwaltung in die Schweiz verlegt hätten.¹³⁴ Ob solche Stiftungen nach schweizerischem Recht zu beaufsichtigen wären, wurde von den Behördenvertretern nicht beantwortet; es handelt sich um eine offene Rechtsfrage.¹³⁵

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass grenzüberschreitende Verlegungen der Hauptverwaltung von Schweizer Stiftungen bislang kein Problem darstellen, das die Behörden- und Gerichtspraxis nachhaltig beschäftigen würde. Das jüngere wissenschaftliche Schrifttum hat sich immerhin vereinzelt mit dem Internationalen Stiftungsrecht beschäftigt,¹³⁶ wobei hier freilich erneut die Perspektive des schweizerischen Internationalen Privatrechts zu beachten ist, das im Grundsatz auf der Gründungstheorie und einem ihr entsprechenden Sitzverständnis basiert; eine Anknüpfung an die tatsächliche Verwaltung kommt nur subsidiär in Betracht (Art. 154 Abs. 2 CH IPRG). Aufgrund der Schwierigkeiten, von ausländischen „Sitztheoriestaaten“ anerkannt zu werden, entspricht es einer verbreiteten Praxis der großen Schweizer Hilfswerke, ihre Tätigkeiten im Ausland mittels eigens im Zielstaat gegründeten (also dort *inländischen*) Organisationen auszuüben; anstatt ihren effektiven Verwaltungssitz zu verlegen, werden also „Tochterstiftungen“, Zweigniederlassungen oder vergleichbare Entitäten geschaffen und die Zwecke auf gleichsam „inländische“ Art und Weise realisiert.

2. Rechtliche Überlegungen

a) Die Frage nach der Aufsicht über inländische Stiftungen im Ausland

Wie bereits deutlich geworden ist, sieht das deutsche Recht eine

identitätswahrende transnationale Sitzverlegung nicht vor und bleibt es auch unter der vom EuGH eingeforderten europarechtlichen Gründungstheorie nach (wohl) herrschendem Verständnis grundsätzlich zulässig, den Wegzug einer Stiftung auf materiell-rechtlicher Ebene mit ihrer Auflösung zu sanktionieren.¹³⁷ Angesichts dessen erscheint die Aufsicht einer Landesstiftungsbehörde über eine deutsche Stiftung mit Hauptverwaltung im Ausland als eine rein theoretische Konstellation.

Lässt man Ausnahmen zu¹³⁸ oder hält man es entgegen der traditionellen Meinung oder *de lege ferenda* für denkbar, dass das inländische Sachrecht eine Verlagerung der Hauptverwaltung ins Ausland rechtsformwahrend akzeptiert, würde ein solcher Wegzug nichts an der begründeten Aufsichtszuständigkeit der Landesstiftungsbehörden ändern. Ohne gesetzgeberischen Eingriff in den landesstiftungsrechtlichen Normbestand bliebe es bei dieser Aufsichtszuständigkeit auch unter der Geltung der Gründungstheorie – ein Befund, der als *Argument gegen die Gründungstheorie* instrumentalisiert wird.¹³⁹ Da eine grenzüberschreitende Aufsicht mit großen praktischen und rechtlichen Schwierigkeiten verbunden sei, wäre es der Stiftung möglich, sich zumindest faktisch der Aufsicht zu entziehen.¹⁴⁰

Wer so argumentiert, geht zutreffend davon aus, dass aus stiftungsaufsichtsrechtlicher Sicht eine gewisse – gerade auch regionale – Nähe zwischen der überwachten Stiftung und der überwachenden Behörde angezeigt sein kann. Gegen dieses Postulat spricht zwar der Befund, dass sowohl das Stiftungsrecht als auch die Praxis es unter Vorbehalt eines entgegenstehenden Stifterwillens tolerieren, dass Rechts- und Verwaltungssitz auseinander-fallen.¹⁴¹ Doch schon dieser Befund wird zumindest in den Fällen, in denen es an einem Sachbezug zwischen den beiden Sitzen gänzlich fehlt, als rechtspolitisch überholt kritisiert.¹⁴² Und genau genommen griffe ein daraus gewonnenes Argument für die zuständigkeitsübergreifende Beaufsichtigung allenfalls in nationalen (bundesdeutschen) Verhältnissen. Gerade in *internationalen* Beziehungen kann es kaum überzeugen.¹⁴³ Deutlich wird dies etwa, wenn es darum geht, Dokumente ins – unter Umständen nichteuropäische – Ausland förmlich zuzustellen. Die Behördenpraxis hegt gegen solche Zustellungen gewisse Bedenken und achtet in aller Regel sehr sorgfältig auf eine

problemlose Kommunikation; folglich verlangt sie nicht selten eine postalische Adresse im Inland.¹⁴⁴ Darüber hinaus wird zu Recht¹⁴⁵ bezweifelt, dass Aufsichtsmaßnahmen im Ausland wirksam durchgesetzt werden können.¹⁴⁶ Darüber hinaus scheint gerade die Arbeit operativer Stiftungen häufig eine gewisse regionale Nähe zwischen Stiftungstätigkeit und Aufsichtsbehörde zu fordern. Insofern ist etwa denkbar, dass die Fortschritte eines Stiftungsprojekts in regelmäßigen Abständen in Augenschein genommen werden müssen. Freilich mag derjenige, der die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden auf eine reine Schreibtischarbeit verkürzt sieht,¹⁴⁷ die Praxis aufsichtsrechtlichen Wirkens zwar nicht völlig verkennen. Es dürfte jedoch deutlich geworden sein, dass dies jedenfalls im internationalen Kontext zu kurz greift.

Aus den vorstehenden Gründen spricht für grenzüberschreitende Verhältnisse folglich einiges dafür, dass eine valide Stiftungsaufsicht grundsätzlich nur innerhalb des Staates effektiv ausgeübt werden kann, in dem die Stiftung ihre Hauptverwaltung hat. Denn nur dort wird das satzungs- und rechtmäßige Wirken der Stiftung möglichst effektiv überprüft werden können. Aus dieser Erkenntnis ließen sich für den Fall, in dem das inländische Recht eine Sitzverlegung ins Ausland zulässt, folgende Konsequenzen ziehen: Um eine (faktische) „Flucht aus der Aufsicht“ zu verhindern, könnte der Wegzug von einer vorgängigen Prüfung (Genehmigung) der Aufsichtsbehörde abhängig gestellt werden.¹⁴⁸ Im Rahmen eines solchen Prüfungsverfahrens wäre zu erörtern, auf welche Art und Weise sich eine grenzüberschreitende Kontrolle durch die bislang zuständige Aufsichtsbehörde gewährleisten ließe.¹⁴⁹ Die Entscheidung dieser Frage könnte dann auf das Prüfungsergebnis präjudizierend wirken. Anders formuliert könnte gerade die (mangelnde) Effektivität der inländischen Aufsicht im jeweiligen Einzelfall einen Gradmesser für die stiftungsrechtliche (Un-)Zulässigkeit und somit Genehmigungsfähigkeit eines beabsichtigten Wegzugs bilden. *De lege ferenda* sollte es zudem nicht völlig ausgeschlossen sein, ausländische Aufsichtsinstanzen in einen solchen Prüfungsprozess mit einzubeziehen. Ohne staatsvertragliche Basis erscheinen derlei grenzüberschreitende Kooperationen zwischen den Verwaltungsbehörden oder Gerichten freilich praxisfern. Und die theoretische Möglichkeit, die inländische durch eine ausländische Aufsichtszuständigkeit zu substituieren, erweist sich in aller

Regel ebenfalls als Gedankenspiel. Zum einen wird nämlich das ausländische Aufsichtsregime mit dem anwendbaren Stiftungsinnenrecht zumindest nicht ohne Weiteres kompatibel sein (dazu oben II.4.c), zum anderen kann sich die vielschichtige Frage nach der privatrechtsgestaltenden Wirkung ausländischer Hoheitsakte stellen.¹⁵⁰

Solange die Strukturen für internationale Verwaltungskooperationen¹⁵¹ fehlen und eine effektive grenzüberschreitende Beaufsichtigung durch die Behörden des Gründungsstaats nicht nachgewiesen werden kann, wird die bisherige Aufsichtsbehörde ihre volle Aufsichtszuständigkeit behalten und erfolgte Sitzverlegungen unter Umständen mittels repressiver Aufsichtsmaßnahmen rückgängig machen müssen.¹⁵² Denn die vorstehenden Ausführungen haben deutlich gemacht, dass jedenfalls in internationalen Verhältnissen die hoheitliche Aufsicht an dem Ort (in dem Staat) angesiedelt sein sollte, in dem auch das Aufsichtsbedürfnis besteht. Sähe man dies anders, bestünde überdies die Gefahr, dass die Aufsichtsbehörden des Gründungsstaates an solchen Stiftungen, die außerhalb der nationalen Landesgrenzen wirken, schlichtweg ihr Interesse verlieren könnten.¹⁵³ So sollen dem Vernehmen nach etwa die Behörden ausländischer Wegzugsstaaten ihre Stiftungen nach deren Grenzübertritt oftmals nicht (mehr) beaufsichtigen.¹⁵⁴

Kehren wir nun zu unserem Ausgangspunkt zurück, müssen wir feststellen, dass eine Beaufsichtigung von deutschen Stiftungen mit Verwaltungssitz im Ausland mit rechtlichen Unsicherheiten und praktischen Problemen belastet wäre. Um die Stiftungen selbst und den von ihr betroffenen Rechtsverkehr zu schützen und ein drohendes Aufsichtsvakuum zu vermeiden, sollte eine solche Situation Folgen für das Internationale Stiftungsrecht zeitigen.¹⁵⁵ Wie gesehen können mit einer Gründungsanknüpfung Schwierigkeiten verbunden sein, im Ausland sitzende deutsche Stiftungen gleichsam aus dem Inland heraus zu beaufsichtigen. Dies spricht dafür, *de lege lata* weiterhin die Sitztheorie anzuwenden. Die oben geäußerten Bedenken gegen eine Gründungsanknüpfung (II.4.c) finden folglich in der Konstellation einer hypothetischen Aufsicht über inländische Stiftungen mit Sitz im Ausland ihre Bestätigung.

b) Die Frage nach der Aufsicht über ausländische Stiftungen im Inland

Eine ausländische Stiftung, die (ohne Sitzverlegung) am deutschen Rechtsverkehr teilnimmt oder ihre Verwaltung lediglich *kurzfristig* ins Inland verlegt, ist von einer deutschen Behörde nicht zu beaufsichtigen.¹⁵⁶

Verlegt eine ausländische Stiftung hingegen ihre Hauptverwaltung *dauerhaft* nach Deutschland, stellt dies eine international-privatrechtlich relevante Sitzverlegung dar. Auf Basis der *Sitztheorie* ist die Rechtslage klar: Um anerkannt zu werden, hätte sich die Stiftung im Rahmen des verwaltungsrechtlichen Anerkennungsprozesses den Voraussetzungen des deutschen Sitzrechts zu unterstellen (siehe oben II.3.a). Als (Satzungs-)Sitz im Sinne des § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 BGB hätte die Stiftung einen Sitz in einem deutschen Bundesland zu wählen. Dieser Sitzungssitz entscheidet dann auch darüber, welche Landesstiftungsbehörde für die Stiftungsaufsicht zuständig ist.¹⁵⁷

Wollte man auch Stiftungen vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst und die (europarechtliche) *Gründungstheorie* im Stiftungsrecht verankert sehen, ist daran zu erinnern, dass nach Deutschland hinzuziehende ausländische Stiftungen als rechtsfähige Rechtspersonen anzuerkennen wären, wenn sie in ihrem Gründungsstaat wirksam errichtet wurden (siehe oben II.3.b). Wie sich das deutsche *Stiftungsaufsichtsrecht* gegenüber diesen Stiftungen verhält, ist damit noch nicht gesagt (zur öffentlich-rechtlichen Anknüpfung stiftungsaufsichtsrechtlicher Aspekte siehe oben II.4.c).

Eine der ersten Fragen müsste sich damit beschäftigen, wie die deutschen Landesstiftungsbehörden von zuziehenden ausländischen Stiftungen überhaupt Kenntnis erhalten. *De lege ferenda* wäre in Betracht zu ziehen, von diesen Stiftungen zu verlangen, ihren Zuzug bei einer Behörde *anzuzeigen*. Eine solche Anzeige könnte nicht als unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit verstanden werden, weil sie die Wahrnehmung eines hypothetischen staatlichen Schutzauftrags gerade voraussetzt.¹⁵⁸ Eine derartige Anzeigepflicht wäre freilich nur erforderlich, wenn man ausländische Stiftungen mit Verwaltungssitz im Inland in die Aufsicht der Landesbehörden einbeziehen wollte (dazu nachfolgend III.2.b.bb). Andererseits ist es aber auch denkbar, auf eine solche Aufsicht

vollständig zu verzichten.¹⁵⁹

aa) Erste Möglichkeit: Verzicht auf Beaufsichtigung. Zunächst ist daran zu erinnern, dass in Bezug auf einen denkbaren (vollständigen) Verzicht auf die Aufsicht über hinzuziehende Stiftungen¹⁶⁰ die oben vorgestellte Kurzumfrage äußerst aufschlussreich war; die Vertreter der Stiftungsbehörden sprachen (mit einer einzigen Ausnahme) gleichsam mit einer Zunge: Stiftungen, die (bei hypothetischer Geltung der Gründungstheorie) ausländischem Recht unterstehen und innerhalb der deutschen Bundesgrenzen ihren Verwaltungssitz nehmen, werden von den Behörden *nicht* beaufsichtigt. Gleichzeitig wurde deutlich, dass die Aufsichtsbehörden eine Aufsicht über hinzuziehende Stiftungen weder für praktikabel noch für rechtlich zulässig halten (siehe oben III.1.a). Als Begründung wurde zumeist kurz und bündig auf die jeweils einschlägige Zuständigkeitsnorm des Landesrechts verwiesen. § 1 MeckVorPStiftG, § 1 SächsStiftG, § 1 SaarlStiftG etc. würden einem doch klar vor Augen führen, dass die Landesstiftungsbehörden nicht für Stiftungen verantwortlich zeichnen, die ihren Rechtssitz nicht im jeweiligen Bundesland, sondern im Ausland haben. Vor allem mit Blick auf die (hypothetische Geltung der) Grundfreiheiten und die von ihnen geforderte Gründungsanknüpfung fragt sich nun, wie diese Haltung rechtlich zu würdigen ist.

Im geschilderten Sinne auf eine inländische Aufsicht über ausländische Stiftungen zu verzichten, könnte womöglich dann hingenommen werden, wenn die in Rede stehenden Stiftungen (weiterhin) durch die Aufsichtsbehörden ihres Gründungsstaats beaufsichtigt würden.¹⁶¹ Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass ein solche grenzüberschreitende Aufsicht nicht unproblematisch ist (oben III.2.a). Außerdem ist bereits angeklungen, dass die Realität häufig anders aussieht: Wegziehende (ausländische) Stiftungen werden aus ihren (ausländischen) Wegzugsstaaten heraus oftmals nicht (mehr) beaufsichtigt. Getreu dem Motto „Aus den Augen, aus dem Sinn“ kann dies an dem mangelnden Interesse an Stiftungen liegen, deren Hauptverwaltung nunmehr außerhalb des Aufsichtsterrains einer Aufsichtsbehörde liegt.¹⁶² Doch lassen sich weitere Gründe anführen, etwa die Arbeitsüberlastung der Stiftungsbehörden (auch dies ist ein internationales Phänomen!).

Überdies kann das Aufsichtsregime eines Staates auf einer *gerichtlichen* Aufsicht basieren, die nur auf Geheiß bestimmter Antragsberechtigter ausgeübt wird, und hier bleibt fraglich, ob die Antragsrechte inländischer (deutscher) Betroffener vor einem zuständigen ausländischen Forum geltend gemacht werden.¹⁶³ Aus diesen Gründen erscheint es aus deutscher Perspektive wenig ratsam, sich auf den ursprünglichen ausländischen Kontrollkörper zu verlassen. Gegen ein indolentes Verhalten inländischer (deutscher) Aufsichtsbehörden selbst wird vorgetragen, dass die Nichtbeaufsichtigung ausländischer Stiftungen dem Sinn und Zweck einer Stiftungsaufsicht entgegenstehen dürfte:

So formuliert der Autor *Jakob* als ein *erstes Argument*, dass in Bezug auf ausländische Stiftungen ein vergleichbares *öffentliches Bedürfnis nach hoheitlicher Kontrolle* wie bei ihren in Deutschland errichteten Pendants bestehen sollte.¹⁶⁴ Dieses Argument fußt auf dem Gedanken, dass die Stiftungsaufsicht auch dem Schutz des Rechtsverkehrs vor untauglichen Rechtsformen dient.¹⁶⁵ Insofern sind auch *ausländische* Vehikel auf ihre Verkehrstauglichkeit hin zu untersuchen. Genährt werden könnte diese Forderung durch die Warnungen einiger hoheitlicher Stellen, welche nicht müde werden, im internationalen Kontext stehende Non-Profit-Organisationen – und unter ihnen gerade auch Stiftungen! – unter eine Art Generalverdacht zu stellen, als Vehikel für Terrorismusfinanzierung und Geldwäsche zu fungieren.¹⁶⁶ Freilich wäre es eigens zu begründen, warum diese (angeblichen) Gefahren gerade stiftungsaufsichtsrechtlich zu adressieren wären, denn *prima vista* handelt es sich hier um die Gefährdung von Rechtsgütern, zu deren Schutz eher die polizei- und sicherheitsrechtliche Gefahrenabwehr berufen zu sein scheint.¹⁶⁷

Als *zweites Argument* für eine hypothetische Beaufsichtigung einer ausländischen Stiftung im Inland trägt *Jakob* vor, dass auch eine solche Stiftung *zum Schutze ihrer selbst* einen externen Überwachungsgaranten bedürfen kann, der das auch einer ausländischen Stiftung eigene *rechtsformtypische Kontrolldefizit* auszugleichen versteht:¹⁶⁸ „Nimmt der Staat seinen Schutzauftrag ernst, müsste er grundsätzlich auch die Garantie für die Verwirklichung eines im Ausland manifestierten Stifterwillens und den Schutz der hierbei Beteiligten übernehmen.“¹⁶⁹ Dieser Gedanke läuft auf einen gleichsam globalen Schutz des Stifterwillens hinaus, der

bedenklich weit erscheint (aber in anderen Staaten offenbar verwirklicht wird)¹⁷⁰ und der die Frage provoziert, ob das deutsche Stiftungsrecht nicht vielmehr den von ihm gewährten Schutz auf einen im Inland manifestierten Stifterwillen beschränkt. Der Gedanke, dass auch ein ausländischer Stifterwille ein schützenswertes Rechtsgut bilde, das es mittels inländischer Aufsichtsressourcen zu schützen gilt, erscheint folglich begründungsbedürftig. Gegen ihn ließe sich anführen, dass ein „ausländischer Stifterwille“ jedenfalls in der Regel kein dem deutschen Recht vergleichbares stiftungsrechtliches Anerkennungsverfahren durchlaufen und sich auf diese Weise um eine laufende Staatsaufsicht verdient gemacht hat. Im Übrigen ist es so, dass deutsche Behörden nach traditioneller Auffassung nur „im Inland belegene Schutzgüter“¹⁷¹ zu bewahren versuchen. Nun kommt hinzu, dass die Beziehung zwischen Stifterwille und Stiftung im rechtsvergleichenden Blick eine äußerst diffizile ist. Je nachdem, wie die Nationalstaaten ihre Stiftungskonzepte verstehen und ihre Stiftungskulturen pflegen, erscheint der Schutz der Stiftung mit dem Schutz des Stifterwillens mal mit ihm kongruent, mal von ihm emanzipiert zu sein,¹⁷² so dass eine erste Aufgabe darin bestünde, dass genaue Schutzgut zu definieren.

Gesamthaft betrachtet dürfte jedenfalls das Argument des *öffentlichen Kontrollinteresses auch über ausländische Vehikel* derart schwer wiegen, dass im theoretischen (!) Ergebnis auch ausländische Stiftungen von deutschen Behörden *de lege ferenda* beaufsichtigt werden müssten. In diesem Zusammenhang ist ein weiterer Aspekt zu diskutieren: Insbesondere im Kontext des (auch im Ausland und daher international geführten) Wettbewerbs um Zustiftungen und Spenden ist zu beobachten, dass Stiftungen die über sie ausgeübte hoheitliche Aufsicht nicht etwa als Last, sondern bisweilen vielmehr als Auszeichnung verstehen. So wird die hoheitliche Beaufsichtigung vor allem für die Zwecke des *Fundraisings* als Werbeeffekt nutzbar gemacht. Die hoheitliche Aufsicht verleiht der Stiftung gewissermaßen eine besondere Seriosität, was im Zuge des Stiftungsmarketings der Öffentlichkeit entsprechend kommuniziert wird: Wer unter den Augen des Staates arbeitet, wird die eingesammelten Mittel zweckentsprechend verwenden. Auf diesen Marketingeffekt werden solche Stiftungen, die im Zuzugsstaat nicht beaufsichtigt werden (und womöglich auch der Aufsicht des Gründungsstaates entflohen sind), nicht vollständig

setzen können oder gar verzichten müssen. Vor diesem Hintergrund kann sich unter der (hypothetischen) Geltung der *europarechtlichen Gründungstheorie* die schwierig zu beantwortende Frage stellen, ob eine ausländische Stiftung, der ein Schutz durch die inländische (deutsche) Aufsichtsbehörde nicht zu statten kommt, sich eines europarechtlich abgeleiteten Schutzanspruchs berühren und die Beaufsichtigung somit einfordern könnte.¹⁷³

Wer dieser Frage nachgeht, stößt zunächst auf methodische Schwierigkeiten: Die inländische (deutsche) Aufsichtsbehörde würde aufgrund des *Territorialitätsprinzips* des Internationalen Verwaltungsrechts jedenfalls ihr eigenes Stiftungsverwaltungsrecht zugrunde legen (dazu oben II.4.c). In diesem Zusammenhang ist bereits deutlich geworden, dass dieses Verwaltungsrecht den Umgang mit ausländischen Stiftungen nicht kennt und sich die Landesstiftungsbehörden in Bezug auf diese Stiftungen für nicht zuständig halten. Um einem denkbaren Vorrang des Unionsrechts trotzdem Geltung zu verschaffen, wurde eine *europarechtskonforme Auslegung* der Landesstiftungsgesetze vorgeschlagen.¹⁷⁴ Eine derartige Auslegung wird aus methodischen Gründen jedenfalls für diejenigen Landesstiftungsgesetze, die ihren sachlichen Anwendungsbereich namentlich auf Stiftungen *im Sinne der §§ 80 ff. BGB* beziehen,¹⁷⁵ nicht in Betracht kommen. Denn auch für die europarechtskonforme Spielart bildet der klare Wortlaut der Norm die äußerste Schranke der Auslegung und darf eine solche Auslegung nicht dem klar erkennbaren Willen des (jeweiligen Landes-) Gesetzgebers widersprechen,¹⁷⁶ der in vorliegenden Fällen allein Stiftungen im Sinne des BGB im Blick gehabt haben dürfte.¹⁷⁷ Scheidet eine europarechtskonforme Auslegung aus, stellt sich die Frage, ob dem normhierarchisch begründeten *Anwendungsvorrang* im Sinne der Überordnung des Gemeinschaftsrechts Geltung verschafft werden kann. Danach muss eine nationale Stelle eine innerstaatliche europarechtswidrige Norm unangewendet lassen.¹⁷⁸ So gesehen könnte sich die Praxis der Landesbehörden nicht mehr darauf berufen, die Landesstiftungsgesetze bezögen sich lediglich auf BGB-Stiftungen. Diese methodischen Überlegungen erhellen jedoch, dass auch ein Anwendungsvorrang allenfalls dann diskutabel ist, wenn überhaupt von einer *Kollisionslage* ausgegangen werden kann. Mit anderen Worten

müsste sich der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit auf die Gewährleistung einer hoheitlichen Stiftungsaufsicht erstrecken. Dann nämlich könnte diese europarechtliche Gewährleistung mit den deutschen Landesstiftungsgesetzen, die für ausländische (EU-/ EWR-)Stiftungen keine Zuständigkeit und folglich keine Aufsicht vorsehen, kollidieren.

Inhaltlich erfasst die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 Abs. 2 AEUV jedenfalls die Aufnahme und Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV, und zwar „nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen“. Da an dieser Stelle nicht auf die Details dieses Schutzzumfangs eingegangen werden kann,¹⁷⁹ wollen wir lediglich feststellen, dass das europäische Recht *keinen ausdrücklichen Rechtssatz* kennt, demzufolge eine in einem Mitgliedstaat errichtete Stiftung durch einen (fremden) Mitgliedstaat beaufsichtigt würde oder eine solche Beaufsichtigung einfordern könnte. Da die Niederlassungsfreiheit teleologisch auf eine primär wirtschaftliche Entfaltung fokussiert, ist auch fraglich, ob sich ein solcher Rechtssatz aus ihrem materiell-rechtlichen Gehalt ableiten lässt. Eine *direkte Kollision* von Unions- und mitgliedschaftlichem Recht, die nach dem Prinzip des Anwendungsvorrangs gelöst werden müsste, scheint daher ausgeschlossen.¹⁸⁰ Ein denkbarer „Aufsichtsanspruch“ einer (EU-/ EWR-)Stiftung könnte sich jedoch aus dem Gesichtspunkt des *Diskriminierungsverbots*¹⁸¹ ergeben, so dass von einer sog. *indirekten Kollision* gesprochen werden könnte.¹⁸² Das Diskriminierungsverbot erfasst jedoch (nur) eine Schlechterstellung bei *gleichartigen* Sachverhalten. Möchte der verklagte Mitgliedstaat die anspruchstellende ausländische Stiftung (möglicherweise trotz eines an sich bestehenden *öffentlichen Kontrollinteresses*, siehe dazu oben) *nicht beaufsichtigen*, könnte eine „Verteidigungsstrategie“ unter Umständen darin bestehen, mit Hinweis auf ein anders geartetes Aufsichtssystem, eine fehlende Kompatibilität zwischen nationalem Aufsichtsrecht und ausländischem Stiftungsgründungsrecht sowie eine unterschiedliche Stiftungs- und Aufsichtskultur auf die *Ungleichartigkeit* des Sachverhalts zu verweisen. Der Erfolg dieses Arguments dürfte folglich stark von der Herkunft der in Rede stehenden Stiftung abhängen. Da unter der Gründungstheorie ein hier

diskutierter „Aufsichtsanspruch“ von einer ausländischen Stiftung tatsächlich einmal geltend gemacht werden könnte, ist abschließend noch auf die mögliche Beaufsichtigung ausländischer Stiftungen einzugehen.

bb) Zweite Möglichkeit: Beaufsichtigung ausländischer Stiftungen. Ob ausländisches Aufsichtsverwaltungsrecht, das zum ausländischen Personalstatut der Stiftung passen würde, von deutschen Landesbehörden angewendet werden darf, unterliegt höchsten Zweifeln.¹⁸³ Nach den überkommenen völkerrechtlichen Grundsätzen ist nämlich für den Geltungsbereich öffentlich-rechtlicher Vorschriften ganz grundsätzlich anerkannt, dass dieser in aller Regel auf den Zuständigkeitsbereich des normgebenden Hoheitsträgers beschränkt ist.¹⁸⁴ An anderer Stelle wurde dies als „Gleichlaufprinzip von Zuständigkeit und anwendbarem Recht“ beschrieben.¹⁸⁵ Die Stiftungsbehörden können folglich nur aufgrund ihrer eigenen Rechtsgrundlagen handeln.¹⁸⁶ Von diesem sog. Territorialitätsprinzip abzuweichen, erscheint erstens (völkerrechtlich) rechtfertigungsbedürftig und zweitens kaum praktikabel: Jede nationale Stiftung unterliegt einem ihr eigenen traditionellen Rechtsverständnis und ist in ihr eigene Rahmenbedingungen eingebettet, was von der Aufsichtspraxis zu berücksichtigen wäre; dies würde sicher nicht leicht, weil sich rechtsvergleichend recht schnell zeigt, dass Konzept, Umfang und Intensität der Aufsicht international deutlich variieren (können).¹⁸⁷

Doch auch wenn die deutschen Landesstiftungsbehörden aufgrund ihrer eigenen Rechtsgrundlagen handeln, dürfte in obigen Ausführungen (II.4.c) deutlich geworden sein, dass das anzuwendende Verwaltungsrecht und das ausländische Stiftungsinnenrecht aufgrund fehlender Kompatibilität in jedem Einzelfall – soweit überhaupt möglich – aufeinander abgestimmt werden müssten. Aber nicht nur in diesen Einzelfällen, sondern ganz generell wären äußerst intrikate Probleme des Internationalen Privatrechts und des ausländischen Rechts vorprogrammiert.¹⁸⁸ Solange Aufsichtsregime und Stiftungsinnenrecht nicht aufeinander abgestimmt sind, sondern vielmehr miteinander kollidieren, kann es folglich auch *de lege ferenda* nicht angezeigt sein, die Aufsichtszuständigkeit deutscher Behörden auf den tatsächlichen Wirkungsbereich ausländischer (EU-/EWR-)Stiftungen zu erweitern. Über einem solchen Ergebnis schwebt freilich gleichsam als Damoklesschwert die Klage einer ausländischen

(EU-/EWR-)Stiftung, die sich aufgrund Nichtbeaufsichtigung im Gaststaat auf Diskriminierung beruft und ihren „Aufsichtsanspruch“ geltend macht (dazu oben III.2.a.aa). In einem solchen Fall müsste sich das berufene Gericht aber ganz grundsätzlich mit den hier diskutierten Themen auseinandersetzen.

IV. Fazit

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass im geltenden Internationalen Stiftungsrecht die Rechtslage zumindest in Bezug auf die wichtigsten Fragen (Anerkennung als Rechtsperson, Aufsichtsrecht) in ihren Grundzügen beschrieben werden kann. Wie gesehen, bleiben die Details freilich umstritten und ist vor allem die Frage nach dem maßgeblichen Anknüpfungspunkt bis auf weiteres nicht ausdiskutiert. Folglich wird man in der Beraterpraxis derzeit allenfalls im Verhältnis zu EU-/EWR-Drittstaaten oder auf Basis bi- oder multilateraler Abkommen die Rechtslage seriös prognostizieren können. Für rechtliche Gestaltungen in Bezug auf EU-/EWR-Sitzverlegungen bleibt dies ein unbefriedigendes Ergebnis, welches dazu zwingt, vorsichtig im Sinne der obigen „Solange und Soweit“-These“ zu beraten.¹⁸⁹ So sollte konsequenterweise auch im europäischen Kontext eine Absicherung über die Sitztheorie getroffen werden. Letztere wird in aller Regel damit verbunden sein, Stiftungen im Ausland neu zu errichten oder den bisherigen Ort der Hauptverwaltung beizubehalten. Wenn die finanziellen Möglichkeiten es zulassen, wird man in Einzelfällen über die Gründung einer „Tochterstiftung“ oder die Errichtung einer ausländischen Zweigniederlassung nachdenken können. In Bezug auf die Aufsicht sind viele Fragen offen. Immerhin ist deutlich geworden, dass die Stiftungsaufsichtsbehörden nach derzeitigem Stand ihrem Schutzauftrag nachkommen und „ihre“ Stiftungen nicht ohne Weiteres aus der Aufsicht entlassen. Aber wechselt die (EuGH-)Rechtsprechung oder der Gesetzgeber tatsächlich auch im Stiftungsrecht zur (europarechtlichen) Gründungstheorie, kann dies nicht gelingen, ohne das Thema der Stiftungsaufsicht zu diskutieren und einer praktikablen Lösung zuzuführen, da anderenfalls die Rechtssicherheit hohen Schaden nehmen dürfte. Jedenfalls aber die derzeitige Situation dürfte einem internationalen philanthropischen Engagement wenig förderlich sein. Höchst fraglich ist überdies zumindest zum derzeitigen Stand, ob auch die kommende supranationale Rechtsform einer *Fundatio Europaea* einlösen können wird, was sie einst „versprochen“ hat – nämlich die Hindernisse für grenzüberschreitende Stiftungstätigkeit zu beseitigen.¹⁹⁰ Aus diesen Gründen sei es erlaubt, mit einem Zitat des Aphoristikers *Lichtenberg* zu

schließen: „Ich kann freilich nicht sagen, ob es besser werden wird, wenn es anders wird; aber so viel kann ich sagen: es muss anders werden, wenn es gut werden soll.“¹⁹¹

V. Summary

The conflict of laws relating to foundations follows the rules of the private international company law. The last one applies traditionally the so called company seat principle (*Sitztheorie*), which minimizes cross-border activities of companies. Moving the place of business in another country means a cross-border conversion of the company's seat. Out of Germany the company will therefore not be accepted as an own legal entity anymore. By transferring a company into the German jurisdiction this company underlies the German law.

Based on the judgements of the European Court of Justice concerning the freedom of establishment (Art. 49 AEUV) the European jurisdictions have to agree the so called incorporation theory (*Gründungstheorie*) pertaining to companies established in an EU member state. Thereafter companies out of other member states must be accepted like a domestic company. It is an open-end question, if this jurisprudence could be translated into foundation law. A change to the incorporation theory (*Gründungstheorie*) would lead to a functional conflict with the (German) system of supervision. Nevertheless a queue of authors advocate a change to this theory. This paradigm shift would be only acceptable, if it comes along with an elaborate debate about the arrangement of regulatory law within the German foundation law.

¹ Zur Internationalisierung des Stiftungswesens *Schlüter*, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, S. 8 f., 482 f.; *ders.*, Die Zukunft der Stiftungen im internationalen Kontext, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 855 ff.; *Kronke*, in: v. Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998, S. 361 (ebd.); *Weitemeyer*, Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation), in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2011, S. 73, 77; *dies.*, Probleme grenzüberschreitend tätiger Stiftungen und deren Lösung,

- npoR 2009, 29 ff.; siehe außerdem bereits die Mitteilung der Europäischen Kommission über die Förderung der Rolle gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, KOM (1997) 241 endg., S. 11.
- 2 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04, *Stauffer*, NJW 2006, 3765 ff.; EuGH, Urt. v. 27.1.2009 – C-318/07, *Persche*, NJW 2009, 823 ff.; vgl. außerdem EuGH, Urt. v. 15.1.2010 – C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach e.V.*, EuZW 2011, 238 ff.
 - 3 Es ging zumeist um Stiftungen liechtensteinischen Rechts, siehe OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 ff., dazu *Büch*, Die wirksame Errichtung einer Stiftung liechtensteinischen Rechts, ZStV 2010, 176 ff.; OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.4.2010 – I-22 U 126/06, ZEV 2010, 528 ff., dazu *Büch*, Umgekehrter Durchgriff im Stiftungskontext bei Steuerhinterziehung, LJZ 2010, 101 ff. sowie *Jakob/Studen*, Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, npoR 2011, 4 ff.; siehe außerdem *Jakob/Uhl*, Die liechtensteinische Familienstiftung im Blick ausländischer Rechtsprechung, IPRax 2012, 451 ff., dort auch zum Urteil des österreichischen OGH, Urt. v. 26.5.2010 – 3 Ob 1/10h. Für weitere einschlägige Nachweise aus der Rechtsprechung siehe *Spickhoff*, Zum Internationalen Privatrecht der Stiftungen, FS Werner (2009), S. 241, 242 (dort Fn. 6) sowie zu älteren Judikaten *Kronke* (Fn. 1), S. 361, 373 ff.
 - 4 Monografisch *Geisler*, Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht, 2008; *Koehler*, Das Kollisionsrecht der Stiftungen aus Sicht des Internationalen Privat- und Verwaltungsrechts, 2011; außerdem *Horvath*, Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, 2010, S. 101 ff. Aus der Kommentar- und Handbuchliteratur siehe *Hoffmann*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 10; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. 311 ff. zu §§ 80 ff.; *Jakob*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 6.43 ff.; *ders.*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2009, § 119 Rn. 7 ff.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2013, Kapitel 8 Rn. 1 ff. Aus der Aufsatzliteratur sei hingewiesen auf *Behrens*, Erneuerung des Stiftungskollisionsrechts, GS Walz (2007), S. 13 ff.; *Leible*, Die Stiftung im Internationalen Privatrecht, FS Werner (2009), S. 256 ff.; *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241 ff.; mit steuerrechtlichen Schwerpunkten v. *Hippel*, Zukunftsperspektiven für grenzüberschreitend tätige gemeinnützige Nonprofit-Organisationen, GS Walz (2008), S. 213 ff.; *Weitemeyer*, Die Zukunft des Stiftungsrechts in Europa, FS Werner (2008), S. 288 ff.; *dies.*, npoR 2009, 29 ff.; *dies.* (Fn. 1), S. 73, 95 ff.; *dies.*, Neue Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsrechts, in: Schurr (Hrsg.), Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft, 2012, S. 67 ff.; zuletzt *Naumann zu Grünberg*, Die Stiftung in der Unternehmensnachfolge mit Auslandsbezug: Einsatzmöglichkeiten und Stiftungsstatut, ZEV 2012, 569 ff.; siehe außerdem *Jakob*, Internationales Stiftungsrecht, in: v. Campenhausen/Richter (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2013 (erscheint demnächst), vor allem Rn. 31 ff.
 - 5 Zur praktischen Bedeutung des Problems siehe die rechtstatsächlichen Befunde

unter III.1.

- 5) Zahlreiche Autoren dürften gerade (auch) die Judikate des EuGH als Quelle der derzeitigen Rechtsunsicherheit ansehen, vgl. nur *Thiermann*, „Grenzüberschreitende Neugründung einer Gesellschaft“ – ein neues Rechtsinstitut innerhalb der Europäischen Union?, *EuZW* 2012, 209 (ebd., dort mit den Nachweisen in Fn. 9 ff.) sowie *Böttcher/Kraft*, Grenzüberschreitender Formwechsel und tatsächliche Sitzverlegung – Die Entscheidung VALE des EuGH, *NJW* 2012, 2701, 2702 f. und *Kindler*, Der reale Niederlassungsbegriff nach dem VALE-Urteil des EuGH, *EuZW* 2012, 888, 891 f., die das Urteil des EuGH in der Rs. VALE als teilweise Abkehr von den Grundsätzen interpretieren, die der EuGH in den Rs. *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art* in Bezug auf das Verständnis der Niederlassungsfreiheit entwickelt hat.
- 7) EuGH, Urt. v. 27.9.1988 – C-81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, I-5483; EuGH, Urt. v. 9.3.1999 – C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459; EuGH, Urt. v. 5.11.2002 – C-208/00, *Überseering*, Slg. 2002, I-9919; EuGH, Urt. v. 30.9.2003 – C-167/01, *Inspire Art*, Slg. 2003, I-10155; EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C 411/03, *Sevic*, Slg. 2005, I-10805; EuGH, Urt. v. 16.12.2008 – C-210/06, *Cartesio*, Slg. 2008, I-9641; zuletzt EuGH, Urt. v. 12.7.2012 – C-378/10, VALE, *EuZW* 2012, 621 ff. m.Anm. *Behrens*.
- 8) Vgl. *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241, 244 ff.; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 263; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 99 f., 103, jeweils m.w.N.
- 9) Früher: Art. 43, 48 EG.
- 10) Vgl. für den EuGH die Nachweise in Fn. 7; für den BGH: Urt. v. 19.9.2005 – II ZR 372/03, *BGHZ* 164, 148; Urt. v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, *BGHZ* 154, 185; weitere Nachweise bei *Leible* (Fn. 4), S. 256, 261 (dort Fn. 28).
- 11) Näher hierzu mit zahlreichen Nachweisen statt vieler *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 39 ff., 46; *Jakob*, in: *LStiftR* (Fn. 4), Rn. 6.48 sowie kritisch *Kindler*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar, BGB*, Bd. 11, *Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht*, 5. Aufl. 2010, Rn. 363 ff.
- 12) Zur weitgehend unklaren Rechtslage im Internationalen Gesellschaftsrecht vgl. für eine Auswahl aus der Flut der erschienenen Aufsätze etwa *Behrens*, Kommt der grenzüberschreitende Formwechsel von Gesellschaften?, *EuZW* 2012, 121 f.; *Bergmann*, Niederlassungsfreiheit: Wegzug und Zuzug von Gesellschaften in der EU, *ZEuS* 2012, 233 ff.; *Frenz*, Grenzüberschreitungen von Gesellschaften in der EU, *Jura* 2011, 678 ff.; *Hopt*, Europäisches Gesellschaftsrecht: Quo vadis?, *EuZW* 2012, 481 f.; *Leible*, Warten auf die Sitzverlegungsrichtlinie, *FS Roth* (2011), S. 447 ff.; *Teichmann*, EU-Aktionsplan zum Gesellschaftsrecht: Transparenz, Aktionäre und Konzernrecht, *BB* 3/2013, I; *Ruiner*, Fortentwicklung des EuGH-Urteils in der Rs. *Cartesio* durch die Schlussanträge des GA Jääskinen in der Rs. *Vale Építési kft.*, *IStR* 2012, 257 ff.; *Weitemeyer* (Fn. 4), S. 288, 300 f. Zuletzt aus der Rechtsprechung des EuGH, Urt. v. 12.7.2012 – C-378/10, VALE, *EuZW* 2012, 621 ff. m.Anm. *Behrens*; dazu *Böttcher/Kraft*, *NJW* 2012, 2701 ff.; *Kindler*, *EuZW* 2012, 888 ff.; *Wöhlert/Degen*, Die neue Mobilität von Gesellschaften in Europa nach „Vale“ und „National Grid Indus“, *GWR* 2012, 432 ff. Mit steuerrechtlichem

- Fokus *Ege/Klett*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 2012, 2442 ff.; zur formwechselnden Umwandlung außerdem *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 29 f.
- ¹³ Siehe BGH, Urt. v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, *Trabrennbahn*, BGHZ 178, 192 = NJW 2009, 289, 291, siehe dazu auch die Anm. von *Büch/Studen*, EWiR 2009, 357 f.
- ¹⁴ Dazu im Stiftungskontext *Koehler* (Fn. 4), S. 44; außerdem *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 102 f.
- ¹⁵ Elektronische Auskunft des Bundesministeriums der Justiz vom 22.8.2012 auf Nachfrage des Verf.; siehe auch *Staudinger*, in: Schulze u.a. (Hrsg.), BGB Handkommentar, 7. Aufl. 2010, Anhang II zu Art. 7 Rn. 3 sowie Art. 11 Rn. 16.
- ¹⁶ Siehe etwa BT-Drs. 16/11004, S. 7 f.
- ¹⁷ Vgl. zur 14. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie über die grenzüberschreitende Verlegung des Satzungssitzes von Kapitalgesellschaften den Vorentwurf KOM XV/6002/97 aus dem Jahre 1997, Mitteilung der Kommission vom 21.5.2003 KOM (2003) 284 endg., S. 24 sowie dazu ausführlich *Leible* (Fn. 12), S. 447 ff.; *Arbeitskreis Europäisches Unternehmensrecht*, Thesen zum Erlass einer europäischen Sitzverlegungsrichtlinie, NZG 2011, 98 f. Zum aktuellen praktischen Bedürfnis für eine Sitzverlegungsrichtlinie *Jung*, Die Niederlassungsfreiheit von Schweizer Gesellschaften bei Sitzwahl und Sitzverlegung im Europäischen Wirtschaftsraum, EuZW 2012, 863, 865.
- ¹⁸ Siehe *EU-Kommission*, Konsultation zur Zukunft des Europäischen Gesellschaftsrechts, Pressemitteilung vom 20.2.2012 – IP/12/149; siehe dazu den Europa-Report in EuZW 2012, 203.
- ¹⁹ Rechtsvergleichend sei auf Art. 163a f. CH IPRG hingewiesen, die die sog. Immigrations- und Emigrationsfusion von Stiftungen betreffen, siehe dazu nur *Sprecher/v. Salis*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, 2007, Schweiz Rn. 267 ff. Für das deutsche Recht sei auf §§ 122a ff. UmwG hingewiesen, die sich auf *Kapitalgesellschaften* beziehen.
- ²⁰ Zur etwaigen vorrangigen bi- bzw. multilateral-völkervertraglichen Ebene *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 14 f.; *Kronke* (Fn. 1), S. 361, 362 ff.; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 257 f.; *Schlüter* (Fn. 1), S. 539 ff.; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 95; siehe dazu auch unten II.2.
- ²¹ *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 15; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 1, 15; *Kindler* (Fn. 11), Rn. 315; *Koehler* (Fn. 4), S. 43; *Schlüter* (Fn. 1), S. 549; vgl. auch *Leible* (Fn. 4), S. 256, 258; *R. Werner*, Zur internationalen Mobilität der Stiftung, ZSt 2008, 17 ff.; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 95.
- ²² Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 18.12.1987, SR 291.
- ²³ Darauf haben zutreffend schon *Mäsch*, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Onlinekommentar BGB, Art. 12 EGBGB Anh. II, Rn. 70, sowie *Kindler* (Fn. 11), Rn. 3, hingewiesen. Weitere rechtsvergleichende Blicke zeigen Vergleichbares: Auch das liechtensteinische Recht basiert auf einem denkbar weiten kollisionsrechtlichen Sammelbegriff: Art. 232 Abs. 1 FL PGR umfasst mit der Bezeichnung der *Verbandsperson* sämtliche juristische Personen (AG, GmbH,

- Anstalten, Stiftungen), siehe *Marxer & Partner Rechtsanwälte* (Hrsg.), *Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht*, Vaduz 2009, S. 149; ganz ähnlich auch das österreichische Internationale Gesellschaftsrecht, das in § 10 IPRG mit dem Oberbegriff der *juristischen Person* auch Stiftungen erfasst, siehe *Neumayr*, in: *Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg.), *Kurzkomentar zum ABGB*, § 10 Rn. 1.
- 24 *Hoffmann* (Fn. 4), Rn. 1 a.E., 15; vgl. auch *Koehler* (Fn. 4), S. 43 f. m.w.N. Zum Ausschluss von Fragen, die das Gesellschaftsrecht und das Recht der juristischen Personen betreffen, aus dem Anwendungsbereich der Rom I-VO siehe Art. 1 Abs. 2 lit. f Rom I-VO.
- 25 Siehe dazu nur v. *Campenhause*n, in: *Seifart/v. Campenhause*n (Hrsg.), *StiftungsrechtsHandbuch*, 3. Aufl. 2009, § 1 Rn. 7; *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 2006, S. 42 f.
- 26 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 311 zu §§ 80 ff.
- 27 Kritisch auch *Kronke* (Fn. 1), S. 361, 369 ff.
- 28 *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 15; ähnlich *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 575 („Gleichlauf des internationalen Stiftungsrechts mit dem Gesellschaftsrecht“) sowie *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 101 („Akzessorietät des Internationalen Stiftungsrechts zum Internationalen Gesellschaftsrecht“).
- 29 In diese Richtung aufgrund seiner Deutlichkeit statt vieler nur *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 15, 31.
- 30 Dazu oben I.1.
- 31 Vgl. *Arbeitskreis Europäisches Unternehmensrecht*, NZG 2011, 98 ff.; *Leible* (Fn. 12), S. 447, 457 (dort mit Fn. 77).
- 32 Siehe Nachweis in Fn. 18.
- 33 Zu weiteren Vorschlägen betreffend die Neujustierung des Internationalen Gesellschaftsrechts aus jüngerer Zeit, die ebenfalls nicht zwischen den Rechtsformen zu differenzieren scheinen, siehe *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241, 246 f.
- 34 Vgl. zum persönlichen Anwendungsbereich *Gottwald*, in: *Rauscher/Wax/Wenzel* (Hrsg.), *Münchener Kommentar, ZPO*, Bd. 3, 3. Aufl. 2008, Art. 22 EuGVO Rn. 23, worunter auch „eingetragene Stiftungen“ (*sic*) fallen sollen.
- 35 Zu den damit verbundenen Schwierigkeiten bei unterschiedlichen Sitzbegriffen (Satzungssitz/tatsächlicher Sitz) *Geimer*, in: *Zöller* (Hrsg.), *ZPO*, 29. Aufl. 2012, Anh. I, Art. 22 EuGVVO Rn. 27 („Zuständigkeitskonflikte“). Ist die beklagte Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU gegründet worden, greift im Streitfall die *Gründungstheorie*; folglich bestimmt sich der Sitz grundsätzlich nach dem im Herkunftsstaat bestehenden Satzungssitz, siehe BGH, Urt. v. 12.7.2011 – II ZR 28/10, NJW 2011, 3373, 3374, sowie *Dörner*, in: *Saenger* (Hrsg.), *ZPO*, 3. Aufl. 2009, Art. 22 EuGVVO Rn. 19 m.w.N.
- 36 Für die in Art. 22 Nr. 2 EuGVVO aufgeführten Streitfragen genügt Präjudizialität nicht, siehe *Geimer*, in: *Zöller*, *ZPO*, Anh I, Art. 22 EuGVVO Rn. 26. Zur internationalen Zuständigkeit im Stiftungskontext *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 571 f.
- 37 Nachweise bei *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241, 242 (dort Fn. 9), sowie bei *R. Werner*, ZSt 2008, 17 (dort Fn. 10). Näher zum Sitzbegriff im Sinne der Sitztheorie *Hoffmann*

- (Fn. 4), § 10 Rn. 16 sowie *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.47, jeweils m.w.N.; näher außerdem v. *Bar/Mankowski*, Internationales Privatrecht, Bd. I. Allgemeine Lehren, 2. Aufl. 2003, § 7 Rn. 31 ff.
- 38 Vgl. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 314 zu §§ 80 ff.; *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.58 f., 6.89; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 42, 43 a.E.; *Kindler* (Fn. 11), Rn. 751 f.; *Peiker*, StiftG Hessen, 3. Aufl. 2005, § 3 Ziff. 2; *Reuter*, in: Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar, BGB, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, Vor § 80 Rn. 155.
- 39 So im Grundsatz und mit Unterschieden in den Details *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 17 f.; *Geisler* (Fn. 4), S. 132 ff.; 245; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 64 f.; *Koehler* (Fn. 4), S. 273 ff., 291; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 264 f., 271 f.; *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 574 f.; *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241, 246.
- 40 BGBl. 1956 II, 487 ff.; Art. XXV Abs. 5 dieses Vertrags, der die gegenseitige Anerkennung von „Gesellschaften“ zum Gegenstand hat, ist abgedruckt bei *Jayme/Hausmann* (Hrsg.), Internationales Privat- und Verfahrensrecht, 15. Aufl. 2010, Nr. 134; aus der Rechtsprechung vgl. BGH, Urt. v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353, 355 ff., dazu *Geisler* (Fn. 4), S. 73 f.
- 41 *Geisler* (Fn. 4), S. 71 ff.
- 42 Siehe *Geisler* (Fn. 4), S. 71; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 258; zu völkerrechtlichen Verträgen, die (unter gewissen Voraussetzungen) die gegenseitige Anerkennung (auch) von Stiftungen adressieren, jedoch nicht von der Bundesrepublik ratifiziert wurden, siehe *Geisler* (Fn. 4), S. 66 ff., außerdem *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 95 m.w.N.
- 43 Vgl. *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 574 (dort mit Fn. 56) sowie *Spickhoff* (Fn. 3), S. 241, 246 (dort mit Fn. 33), deren jeweiliger Verweis auf den Beschluss des OLG Thüringen vom 22.8.2007 – 6 W 244/07, RIW 2007, 864 in der Sache nicht zutreffend ist (dazu sogleich im Text).
- 44 Az.: 6 W 244/07, RIW 2007, 864, 865 m.Anm. Röder.
- 45 Zur *private limited company* siehe nur *Römermann*, Die Limited in Deutschland – eine Alternative zur GmbH?, NJW 2006, 2065 ff. Für einen Überblick über englische Gesellschaftsformen siehe *Just*, Die englische Limited in der Praxis, 4. Aufl. 2012, Rn. 5 ff.
- 46 Siehe dazu nur *Jakob*, in: MüHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 5, 62 f. sowie Rn. 20 a.E., dort auch m.w.N., unter anderem auf *Siegel Haum*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, USA Rn. 1 ff.; *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, England Rn. 1 ff.; außerdem *Geisler* (Fn. 4), S. 72 f.
- 47 Zur Verwendung der Bezeichnung Stiftung für stiftungsartige Gebilde im deutschen Recht siehe nur *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 294 zu §§ 80 ff. m.w.N.
- 48 Vgl. *Geisler* (Fn. 4), S. 225 f.; *Kindler* (Fn. 11), Rn. 506 m.w.N.
- 49 Vgl. *Geisler* (Fn. 4), S. 226; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 42; unklar *Koehler* (Fn. 4), S. 123 f.
- 50 Kein Statutenwechsel liegt vor, wenn die Stiftung ihren Tätigkeitsschwerpunkt im Gründungsstaat behält und lediglich am (aus ihrer Sicht ausländischen)

- Rechtsverkehr teilnimmt. Auch unter der Geltung der Sitztheorie würde eine solche „echte“ Auslandsstiftung in Deutschland als eigenständige Rechtsperson anerkannt und nach ausländischem Recht behandelt werden, vgl. *Jakob*, in: MÜHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 11; *ders.*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.46 (dort mit Fn. 38) sowie *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 96. Dasselbe gilt für die nur *kurzfristige* Verlegung der Stiftungsverwaltung, dazu *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.65, 6.74.
- 51 Siehe *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.46, 6.64; auf abstrakter Ebene *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 18.
- 52 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem 313 zu §§ 80 ff.
- 53 Statt vieler nur *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.46; *Reuter* (Fn. 38), Vor § 80 Rn. 155; *R. Werner*, ZSt 2008, 17 f., 20, siehe OLG Köln, Urt. v. 30.4.1999 – 6 U 62/98, IPRspr. 1999 Nr. 16.
- 54 Treffend *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 19; außerdem *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 22; zur *ratio* der Sitztheorie *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 96 f. m.w.N.
- 55 Vgl. *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 97; *dies.* (Fn. 4), 288, 299. Siehe zur diesbezüglichen Umqualifizierung einer ausländischen Kapitalgesellschaft zur GbR beziehungsweise OHG auf Grundlage der Gründungstheorie etwa BGH, Urt. v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, *Trabrennbahn*, BGHZ 178, 192 = NJW 2009, 289 ff., dazu noch *Hellgardt/Illmer*, Wiederauferstehung der Sitztheorie?, NZG 2009, 94 ff.; BGH, Urt. v. 1.7.2002 – II ZR 380/00, BGHZ 151, 204 = NJW 2002, 3539 ff.
- 56 Dazu grundlegend *Bruns*, Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson, JZ 2009, 840 ff., sowie jüngst *Elicker*, ZStV 2012, 135 ff., 169 ff.; ablehnend und mit vielen Nachweisen zur traditionellen Sicht *Uhl*, Materiellrechtliche Klarheit und prozessuale Unstimmigkeit – Das Urteil des VG Karlsruhe zur Gewerbeanmeldung einer unselbständigen Stiftung, ZStV 2011, 224 ff., sowie *ders.*, Anmerkung zum Urteil 10 S 2693/09 des VGH Mannheim vom 14.5.2012, npoR 2012, 141 ff.
- 57 In diese Richtung schon *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 19; vgl. auch *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 22.
- 58 Zum Begriff des Fremdenrechts in Abgrenzung zum Internationalen Privatrecht *Lorenz*, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar BGB, Einl. IPR Rn. 11.
- 59 Zur sehr geringen Bedeutung in der Praxis *Heinrichs/Ellenberger*, in: Palandt, BGB, 68. Aufl. 2009, § 23 Rn. 1; ähnlich *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 26 („rein theoretischer Fall“); näher zur damaligen Rechtslage für die h.M. *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 26 f.; *Kindler* (Fn. 11), Rn. 752; *R. Werner*, ZSt 2008, 17, 18; für eine von der h.M. abweichende Auslegung von § 23 BGB siehe *Koehler* (Fn. 4), S. 319 f.
- 60 Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen vom 24.9.2009, BGBl. I 2009, 3145.
- 61 Dies zu *Koehler* (Fn. 4), S. 317-321, dessen Überlegungen zum Thema im Erscheinungsjahr seiner Schrift (2011) daher hinfällig sind; siehe zur intertemporalen Rechtslage Art. 229 § 24 EGBGB sowie *Reuter* (Fn. 38), § 23 Rn. 1.
- 62 Siehe dazu etwa *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 27, der selbst eine zurückhaltende Position zu dieser Frage einnimmt.

- 33 Etwa aufgrund eines bi- oder multilateralen Abkommens oder weil Stiftungen (in aller Regel oder unter gewissen Umständen) einen Erwerbszweck verfolgen und sich damit im persönlichen Schutzbereich der EU-/EWR-Niederlassungsfreiheit bewegen, siehe oben II.2. sowie unten II.4.
- 34 Etwa weil das Kollisionsrecht auch im Stiftungsrecht zu erneuern sei und die Entwicklungen im Gesellschaftsrecht nachvollzogen werden müssten, siehe oben II.2.
- 35 Vgl. statt vieler *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 573.
- 36 Siehe (auch zur Perspektive des Landesrechts) *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.66, 6.70.
- 37 Zum Umfang des Stiftungsstatuts etwa *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 2 ff.; *Geisler* (Fn. 4), S. 83 ff.
- 38 *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.76; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 98.
- 39 Ob der ausländische Zuzugsstaat die Stiftung identitätswahrend aufnimmt, ist allein seine Sache, vgl. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 313 zu §§ 80 ff.; *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.76.
- 70 Nach Art. 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB wird die Rückverweisung vom deutschen Recht angenommen; zu Rück- und Weiterverweisung im Stiftungskontext *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 21.
- 71 *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 97 f.
- 72 Analogieschlüsse zum Aktien- und GmbH-Recht kommen nicht in Betracht; siehe dazu *Weitemeyer* (Fn. 1), S.
- 73 , 97 f. 73 Für eine eingehende Diskussion *Geisler* (Fn. 4), S. 228 ff., m.w.N. auf S. 229; siehe außerdem *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.82.
- 74 Vgl. *Weitemeyer*, npoR 2009, 29, 32; *Schlüter*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 15 Rn. 68 sowie Rn. 65 f., dort auch zu den Rechtsfolgen der Verletzung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Prinzips der Vermögensbindung; zu Letzterem aus der Kommentarliteratur *Klein*, in: Gersch (Hrsg.), Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 61 Rn. 3.
- 75 In diese Richtung aber *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 22 ff., v.a. Rn. 24.
- 76 Vgl. mit insofern völlig überzeugenden Argumenten *Koehler* (Fn. 4), S. 335; näher zum Ganzen *Geisler* (Fn. 4), S. 229 f.; *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.82; *Schlüter*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 15 Rn. 69.
- 77 So auch *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.76; ähnlich *Geisler* (Fn. 4), S. 230.
- 78 Zu Recht daher *Peiker* (Fn. 38), § 3 Ziff. 2 a.E., der die Sitzverlegung vom Stifterwillen gedeckt sieht, wenn die Möglichkeit der Sitzverlegung (ausnahmsweise) einen Bestandteil der Stiftungsverfassung bildet.
- 79 In dieser Richtung auch *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 97 (Wahl eines bestimmten Satzungssitzes vom Stifterwillen umfasst); anders wohl *Leible* (Fn. 4), S. 256, 265.
- 30 Vgl. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem 313 zu §§ 80 ff.; siehe außerdem *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.75 a.E. sowie Rn. 6.82 („Rückverlegung“ des Sitzes); a.A. offensichtlich *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 23; vorschnell wohl *Geisler* (Fn. 4), S. 230 f., die eine „Zwangsabwicklung“ schon dann in Betracht zieht, wenn die

Stiftung einer Aufforderung zur Rückverlegung nicht nachkommt.

- 31 *Geisler* (Fn. 4), S. 231; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 98; siehe auch *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 28, der freilich angesichts der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften die Konsequenzen der europarechtlichen Gründungstheorie gezogen sehen will, siehe a.a.O. S. 28 f.
- 32 Vgl. *Geisler* (Fn. 4), S. 242 f.; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 97. Für eine denkbare Ausnahme siehe *Schlüter* (Fn. 77), § 15 Rn. 68.
- 33 EuGH, Urt. v. 16.12.2008 – C-210/06, *Cartesio*, NJW 2009, 569, 572, dort Rn. 110, 124; dazu etwa *Schulz/Schröder*, Zur Zulässigkeit von Wegzugsbeschränkungen, EWiR 2009, 141 f.; siehe zuletzt EuGH, Urt. v. 12.7.2012 – C-378/10, *VALE*, EuZW 2012, 621, 622, dort Rn. 29.
- 34 Siehe *Jung*, EuZW 2012, 863, 865; *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 102; so im Kontext der EuGH-Rechtssache *Daily Mail* u.a. bereits *Geisler* (Fn. 4), S. 227 f.; a.A. *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 29, der eine so verstandene Beschränkung wegen der unterschiedlichen Behandlung von Zuzugs- und Wegzugsbeschränkungen für wenig plausibel hält.
- 35 Vgl. im Kontext der EuGH-Rechtssachen *Sevic* und *Cartesio Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 315 zu §§ 80 ff.; *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.79; siehe diesbezügliches aus dem Urteil der Rechtssache *Cartesio* EuGH, Urt. v. 16.12.2008 – C-210/06, NJW 2009, 569, 572, dort Rn. 111 f.
- 36 Statt aller *Müller-Graf*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 54 AEUV Rn. 2 ff.; näher im Stiftungskontext *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 49 f.
- 37 *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 20; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 270.
- 38 Vgl. *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.51; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 35; außerdem *Geisler* (Fn. 4), S. 284.
- 39 Vgl. *Müller-Graf* (Fn. 87), Art. 54 AEUV Rn. 3, der für solche gemeinnützigen Organisationen, die „auch einen die Tätigkeit mitprägenden Erwerbszweck verfolgen“, zum Beispiel „wirtschaftlich tätige Stiftungen“, Ausnahmen zulässt (siehe auch a.a.O. Rn. 4). Das Prädikat eines „prägenden“ Erwerbszwecks lässt sich dem Wortlaut von Art. 54 Abs. 2 AEUV freilich nicht entnehmen.
- 40 *Leible* (Fn. 4), S. 256, 270 f.; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 54.
- 41 Zur umstrittenen Definition im Stiftungskontext grundlegend *Zimmer/Raab*, Inspire Art und Stiftungen, Non Profit Law Yearbook, 2004, S. 105, 111 ff.; vgl. den Überblick bei *Uhl*, Stiftungsrecht und Europarecht – Ein Beitrag zum Erwerbszweck der Stiftung bürgerlichen Rechts, ZSt 2007, 147 ff.; ausführlich *Geisler* (Fn. 4), S. 141 ff.
- 42 Vgl. statt vieler *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 34 f. m.w.N.
- 43 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04, *Stauffer*, NJW 2006, 3765 ff., zu den Grundfreiheiten dort ab Rn. 16 ff.
- 44 In diese Richtung etwa *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 20; *Jakob*, in: MÜHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 8; außerdem wohl *Leible* (Fn. 4), S. 256, 271; *Geisler* (Fn. 4), S. 145 f., dort auch mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 10.1.2006 – C-222/04, *Cassa di Risparmio*, Slg. 2006, I-289, Rn. 107 ff.
- 45 Vgl. den Volltext des Urteils unter BeckRS 2006, 70693, dort Rn. 9, 24 ff.; und

außerdem die Beschreibung des Sachverhalts in NJW 2006, 3765 (ebd.).

- 96 Siehe EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04, *Stauffer*, NJW 2006, 3765, 3766 (dort Rn. 19 f.). Siehe dazu auch *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 35 (dort Fn. 21), der daraus das inzidente Signal ableitet, dass ein Erwerbszweck auch von einer gemeinnützigen, nicht gewinnorientierten Stiftung ausgeübt werden kann.
- 97 Zutreffend *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 52 ff., 64; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 271; ganz ähnlich *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 20 f.; für ein auf selbständige Stiftungen bezogenes rechtsformspezifisches Verständnis des Erwerbszwecks bereits *Uhl*, ZSt 2007, 147, 148 ff.
- 98 Näher dazu *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 51, 53.
- 99 Dies zu *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch, Rn. 35 (dort Fn. 21). Ähnlich wie hier bereits *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 20; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 51; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 271; *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 573.
- 100 Siehe dazu *Schilling*, *Singularia non sunt extendenda* – Die Auslegung der Ausnahme in der Rechtsprechung des EuGH, EuR 1996, 44 ff.
- 101 Zum Verständnis des Art. 54 Abs. 2 (Hs. 2) AEUV als Ausnahmetatbestand bereits *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 100.
- 102 Näher *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.52; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 36; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 314 zu §§ 80 ff.
- 103 Ausführlich zur Diskussion *Geisler* (Fn. 4), S. 187 ff.; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 48; *Jakob*, in: MÜHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 10, dort auch zu den gemeinschaftsrechtlichen Schutzregelungen. Siehe außerdem *Kindler* (Fn. 4), Rn. 751 i.V.m. Rn. 743, der aufgrund fehlender inländischer Registerpublizität eine Anknüpfung an den Verwaltungssitz für gerechtfertigt hält.
- 104 Siehe an dieser Stelle nur *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem 84 ff., 89 zu §§ 80 ff.; ausführlich *Jakob* (Fn. 25), S. 240 ff., 258 ff.
- 105 Ausführlich zum rechtsformtypischen Kontrolldefizit statt vieler *Jakob* (Fn. 25), S. 89 ff.
- 106 Vgl. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), § 81 Rn. 36 f.; ausführlich zu Sitzfragen *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.09 ff.
- 107 *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 8; ausführlich *Koehler* (Fn. 4), S. 232 ff., 236; differenzierend *Geisler* (Fn. 4), S. 190 f. Für das Schweizer Recht *Mayer*, Die organisierte Vermögenseinheit gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht, 1998, S. 53. Fragen in Bezug auf die steuerliche Gemeinnützigkeit sind anhand der Grundsätze des Internationalen Steuerrechts anzuknüpfen, siehe *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 7.
- 108 Da zum Stiftungsstatut die Anforderungen an die Gründung gehören, ist auch die (öffentlichrechtliche) Anerkennung i.S.d. § 80 BGB international-privatrechtlich zu qualifizieren, siehe *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 4; *Koehler* (Fn. 4), S. 142 f.
- 109 Ausführlich zu diesem Begriff *Ruffert*, Perspektiven des Internationalen Verwaltungsrechts, in: Möllers/Vosskuhle/Walter (Hrsg.), Internationales Verwaltungsrecht, 2007, S. 396, 398 ff.; außerdem *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, 2010, S. 204 ff.; *Ohler*, Die Entwicklung eines Internationalen Verwaltungsrechts als Aufgabe der Rechtswissenschaft, DVBl

2007, 1083 ff. Aus Sicht des Schweizer Rechts siehe *Schweizerisches Bundesgericht* (Hrsg.), Treffen der obersten Verwaltungsgerichtshöfe Österreichs, Deutschlands, des Fürstentums Liechtenstein und der Schweiz, Landesbericht Schweiz, Internationales Verwaltungsrecht: Das Territorialitätsprinzip und seine Ausnahmen, 2002.

[10] Dazu näher unten III.2.b.

[11] Auf international-*gesellschaftsrechtlicher* Ebene bestimmt sich das *Gesellschaftsstatut* in Bezug auf eine in Liechtenstein wirksam errichtete Gesellschaft (*sic!*) ebenfalls nach der europarechtlichen Gründungstheorie, weil sich auch die Gesellschaften Liechtensteins auf die Niederlassungsfreiheit berufen können (siehe Art. 31 Abs. 1 EWR-Vertrag), vgl. BGH, Urt. v. 19.9.2005 – II ZR 372/03, NJW 2005, 3351 ff. (*in casu*: liechtensteinische AG) sowie Weller, in: Fleischer/Goette (Hrsg.), Münchener Kommentar GmbHG, Bd. 1, 2010, Einleitung Rn. 366 f.; im Kontext des EWR jüngst Prast, Anerkennung liechtensteinischer juristischer Personen im Ausland, ZVglRWiss 111 (2012), 391 ff. Vgl. zur Sitzverlegung einer beaufsichtigten Stiftung liechtensteinischen Rechts jüngst FL OGH, Beschl. v. 13.4.2012 – 10 HG.2008.32, LES 2012, 97 ff.

[12] Siehe dazu besonders anschaulich jüngst Schumacher, Richterliche Stiftungsaufsicht im Außerstreitverfahren, ZVglRWiss 111 (2012), 359, 360 ff. In diese Richtung auch Jakob, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.56, dort ebenfalls mit einem (hypothetischen) Beispiel zur Aufsicht über eine liechtensteinische Stiftung und mit dem Hinweis auf Haftungsgefahren für die inländische Behörde. Näher zum liechtensteinischen Aufsichtssystem grundlegend Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, 2009, Rn. 456 ff. sowie – allerdings mit Fokus auf *privatnützige* Stiftungen – Walch, Überwachung und Beaufsichtigung von privatnützigen Stiftungen unter besonderer Berücksichtigung des Rechtswegs – Aktuelle Problematik und Skizzierung von Lösungsvorschlägen, LJZ 2012, 69 ff.

[13] Zur funktionalen Überlegenheit des „privaten“ gegenüber dem „behördlichen“ Modell der Stiftungsaufsicht Schumacher, ZVglRWiss 111 (2012), 359, 362; grundlegend zur Kombination zweier Aufsichtssysteme im liechtensteinischen Stiftungsrecht Jakob (Fn. 112), Rn. 461 f.

[14] Diese mangelnde Vergleichbarkeit beruht (auch) darauf, dass die Aufsichtssysteme auf in den Details unterschiedlichen Schutzintensionen beruhen, was sich zuvörderst in der rechtlichen Stellung von Begünstigten bemerkbar macht, vgl. dazu etwa Schumacher, ZVglRWiss 111 (2012), 359, 366 f.

[15] Siehe Jakob, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.57.

[16] Siehe dazu und für die h.M. nur Jakob, in: MÜHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 9. Einen abweichenden – jedoch kaum überzeugenden – Standpunkt nimmt Koehler (Fn. 4), S. 329 f., ein, der konsequent dann auch andere Schlüsse für die Anknüpfungsfrage zieht.

[17] Grundlegend und näher Jakob (Fn. 4), § 119 Rn. 9 ff.; ders., in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.57, 6.89; ihm folgend Hüttemann/Rawert (Fn. 4), Vorbem 314 a.E. zu §§ 80 ff. A.A. und deutlich gegen die Möglichkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Rechtfertigung Behrens (Fn. 4), S. 13, 23 f.

- [18] *Jakob*, in: MüHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 11; *ders.*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.58; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 42.
- [19] *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.58.
- [20] Vgl. *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.58.
- [21] Vgl. *Uhl*, ZSt 2007, 147 m.w.N.
- [22] Es wurden soweit ersichtlich alle elektronisch erreichbaren Stiftungsbehörden per E-Mail angeschrieben. Den Behörden wurden die im Text wiedergegebenen Fragen gestellt. Sofern auf die Anfrage reagiert worden ist, wurde sie von den Behördenvertretern wegen „grundsätzlicher Bedeutung“ an die jeweils „oberste Stiftungsaufsichtsbehörde“ des jeweiligen Bundeslandes weitergeleitet. Zehn dieser Behörden haben sodann in der Sache geantwortet (dazu sogleich im Text).
- [23] Zu weitgehend mit Sicherheit *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569, 574, wonach sich der „Gleichlauf des internationalen Stiftungsrechts mit dem Gesellschaftsrecht in der Literatur durchgesetzt“ habe und dies die „mittlerweile h.M. in der Literatur“ darstelle.
- [24] Näher zu den rechtlichen Ausführungen unten Gliederungspunkt III.2.b.
- [25] Vgl. in diesem Zusammenhang aus dem Schrifttum zur Anwendbarkeit des Landesstiftungsgesetzes und zum Behalt der Aufsichtszuständigkeit zutreffend *Geisler* (Fn. 4), S. 233.
- [26] Von der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (ESA) wurden meine Fragen nicht beantwortet.
- [27] Statt aller *Jakob*, in: Bächler/Jakob (Hrsg.), ZGB Kurzkommentar, Art. 84 Rn. 2; *Sprecher/v. Salis* (Fn. 19), Schweiz Rn. 191; ZGB = Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907, SR 210.
- [28] Einer anderen Zuständigkeitsordnung folgt bekanntlich das deutsche Recht; dort wird die Aufsicht am *Satzungssitz* (Rechtssitz) der Stiftung ausgeübt, welcher zwar zumeist, aber nicht immer, mit dem effektiven Verwaltungssitz zusammenfällt. Ausführlich zum Sitz der Stiftung, vor allem im Kontext des interlokalen Kollisionsrechts *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.09.
- [29] Siehe die Netzseite der ESA: <http://www.edi.admin.ch/esv/>, letzter Abruf am 14.5.2013.
- [30] Siehe das Beispiel bei *Riemer*, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89^{bis} ZGB), 2012, Art. 84 Rn. 8: Nachbarliche Zusammenarbeit als Beziehung der Kantone mit dem Ausland im Anwendungsbereich von Art. 56 der Schweizerischen Bundesverfassung.
- [31] Der Stiftungsrat entspricht dem Vorstand des deutschen Rechts und ist im Schweizer Stiftungsrecht die gängige Bezeichnung für das oberste Stiftungsorgan, dem die Geschäftsführung und Vertretung der Stiftung zukommt; siehe dazu monografisch *Baumann Lorant*, Der Stiftungsrat – Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, 2009.
- [32] An den *Verfasser* gerichtete schriftliche Antwort der Konferenz der kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden vom 11.9.2012.
- [33] Siehe Kommentar zu Art. 5 der Musterurkunde der ESA (abrufbar unter <http://www.edi.admin.ch/esv/05342/index.html?lang=de>, letzter Abruf am

- 14.5.2013); außerdem Leitfaden der ESA vom November 2010, S. 5 (abrufbar unter <http://www.edi.admin.ch/esv/05322/index.html?lang=de>, letzter Abruf am 14.5.2013). Dazu zu Recht kritisch *Baumann Lorant* (Fn. 131), S. 94 f.; zur Handelsregisterpraxis ebenda sowie *Rebsamen*, Das Handelsregister, 2. Aufl. 1999, Rn. 1459.
- [34] An den *Verfasser* gerichtete schriftliche Antwort der Konferenz der kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden vom 11.9.2012.
- [35] Für eine Beaufsichtigung ausländischer Stiftungen mit beachtlichen Argumenten *Mayer* (Fn. 107), S. 53.
- [36] Siehe *Grüniger*, Grenzüberschreitende Sitzverlegung aus der und in die Schweiz, in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2011, S. 119 ff.; *Riemer*, Sitzverlegung einer schweizerischen „gewöhnlichen“ Stiftung ins Ausland, SZIER 2008, 211 f.; *Sprecher/v. Salis* (Fn. 19), Schweiz Rn. 258 ff.; zur Rechtslage vor Erlass des IPRG *Riemer*, in: Berner Kommentar, ZGB, 1975, Syst. Teil Rn. 543 ff.; zum Gesellschaftsrecht *Kley-Struller*, Die Staatszugehörigkeit juristischer Personen, SZIER 1991, 163 ff.
- [37] Siehe oben II.3.d; anders wohl *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 66, wonach mit der Gründungsanknüpfung auch die Beseitigung der materiell-gesellschaftsrechtlichen Wegzugshindernisse einhergehen soll, „da sonst das Ziel der Gewährung von Stiftungsmobilität nicht zu erreichen wäre“.
- [38] Vgl. oben II.3.c.
- [39] Zu den grundsätzlichen Bedenken gegen die Gründungstheorie im Stiftungsrecht oben II.4.
- [40] Vgl. schon *Kronke* (Fn. 1), S. 361, 371 f., dort auch mit weiteren Argumenten; außerdem *R. Werner*, ZSt 2008, 17, 21.
- [41] Insofern zutreffend *Leible* (Fn. 4), S. 256, 265; jüngst offengelassen in Oberverwaltungsgericht des Saarlandes, Beschl. v. 16.12.2010 – 1 A 168/10, BeckRS 2010, 56969 Rn. 14, vgl. dazu *Albrecht/Kindler/Süß*, npoR-Report Stiftungsrecht, npoR 2011, 51.
- [42] Siehe *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), § 81 Rn. 37, denen zufolge *de lege ferenda* darüber nachgedacht werden sollte, die „Einheit von Rechts- und Verwaltungssitz verbindlich vorzugeben, um im Interesse einer effektiven Stiftungsaufsicht eine gewisse räumliche Nähe zwischen Stiftungsverwaltung und Aufsichtsbehörde zu gewährleisten“.
- [43] In diese Richtung schon *Geisler* (Fn. 4), S. 234, die als Begründung anführt, dass die Durchsetzbarkeit von Aufsichtsmaßnahmen mit Blick auf die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe in aller Regel nur innerhalb der bundesdeutschen Grenzen gewährleistet ist.
- [44] Ein rechtsvergleichender Blick bestätigt diese *deutsche* Behördenpraxis, vgl. nur die Domizil- und Nationalitätserfordernisse in der Praxis der schweizerischen Bundesaufsicht in Bezug auf international agierende Stiftungen: *Eidgenössische Stiftungsaufsicht* (Hrsg.), Kommentar zu Art. 5 der Muster-Stiftungsurkunde, siehe <http://www.edi.admin.ch/esv/05277/05285/index.html?lang=de>, letzter Abruf am 14.5.2013; dazu zu Recht kritisch *Baumann Lorant* (Fn. 131), S. 94 f.

- [45] In der Praxis können sich vielschichtige Probleme stellen. Führt die Stiftung aufgrund der Sitzverlegung zwischenzeitlich auch Konten im Ausland, dürfte das Bankgeheimnis, dem ein (ausländisches) Kreditinstitut unterliegen kann, eine erste Hürde darstellen. Hier wird es jedenfalls nicht ohne bürokratische und zeitraubende Schritte möglich sein, Konten der Stiftung zu sichern.
- [46] *Geisler* (Fn. 4), S. 233 f.; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 24; allgemein zur Vornahme von Hoheitsakten auf fremdem Staatsgebiet *Ehlers*, in: *Erichsen/Ehlers*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl. 2010, § 4 Rn. 4; außerdem mit Nachweis der Rechtsprechung *Kropholler*, Internationales Privatrecht, 6. Aufl. 2006, § 22 II.2.
- [47] In diese Richtung *Behrens* (Fn. 4), S. 13, 17 f.; *Leible* (Fn. 4), S. 256, 265 f. (Aufsicht „regelmäßig auf Dokumentenbasis“).
- [48] *Geisler* (Fn. 4), S. 235 ff., 238; *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 66, die beide mit Recht für eine Regelung im Landesstiftungsrecht plädieren.
- [49] In diese Richtung schon *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 66, dessen Beispiel für eine mögliche Sanktion (a.a.O. mit Fn. 82: Erlöschen der Stiftung bei ungenehmigter Sitzverlegung) jedenfalls in dieser Pauschalität wohl keinen Bestand haben kann, vgl. oben II.3.c.
- [50] Zu letzterem Themenkomplex allgemein *Lakkis*, Gestaltungsakte im internationalen Rechtsverkehr, 2007, S. 395 ff.
- [51] Ein Beispiel für die Entwicklung gewisser Mindeststandards internationaler Kooperationen zwischen Behörden bildet etwa das Finanzmarktrecht, siehe dazu *Anne van Aaken*, Transnationales Kooperationsrecht nationaler Aufsichtsbehörden als Antwort auf die Herausforderung globalisierter Finanzmärkte, in: *Möllers/Voßkuhle/Walter* (Hrsg.), Internationales Verwaltungsrecht, 2007, S. 219, 226 ff. Allgemein zu den Erscheinungsformen von Kooperation und Verbund im europarechtlichen Kontext monografisch *Glaser*, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 2010. Zum Problem einer möglichen Aufsichtshäufung *Geisler* (Fn. 4), S. 189.
- [52] A.A. *Koehler* (Fn. 4), S. 325 ff., 330 f., der es für angezeigt hält, Stiftungen mit Hauptverwaltungssitz im Ausland aus der deutschen Stiftungsaufsicht zu entlassen. Dies kann kaum überzeugen, weil dies schon den Schutz der Stiftung selbst außer Acht lässt.
- [53] Näher in diesem Zusammenhang *Jakob*, in: *MüHBGesR* (Fn. 4), § 119 Rn. 9 a.E.
- [54] Näher *Jakob*, in: *Stiftungsrechts-Handbuch* (Fn. 4), Rn. 40, dort auch zu den möglichen Gründen einer solchen Nichtbeaufsichtigung.
- [55] Insofern anders *Hoffmann* (Fn. 4), § 10 Rn. 66 a.E., wonach man der Flucht aus der Aufsicht grundsätzlich mit Mitteln des öffentlichen Rechts (in einem engeren Sinne) begegnen könne, ohne dass dadurch die Stiftungsmobilität über das erforderliche Maß hinaus beeinträchtigt werden müsste.
- [56] Dies ist soweit ersichtlich unstreitig, siehe daher nur *Jakob*, in: *LStiftR* (Fn. 4), Rn. 6.84.
- [57] Vgl. statt aller *Geisler* (Fn. 4), S. 240 f.
- [58] *Jakob*, in: *LStiftR* (Fn. 4), Rn. 6.55, 6.58 a.E.
- [59] Vgl. *Jakob*, in: *Stiftungsrechts-Handbuch* (Fn. 4), Rn. 38 f. Wie selbstverständlich

- scheint *Hof* (ohne Begründung) davon auszugehen, dass zugezogene ausländische Stiftungen der deutschen Stiftungsaufsicht unterliegen (und im Übrigen auch keiner Anerkennung bedürfen), siehe *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 10 Rn. 294 (in der neuen 4. Aufl. 2013 Rn. 295).
- [60] Vgl. *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.54, Rn. 6.86; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 38.
- [61] In diese Richtung offenbar *Leible* (Fn. 4), S. 256, 266. Zur Diskussion über die Effektivität einer grenzüberschreitenden Aufsicht oben III.2.a.
- [62] Näher *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 40, dort auch zu weiteren Gründen einer solchen Nichtbeaufsichtigung.
- [63] *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 40.
- [64] *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.54; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 38; in diese Richtung auch *Geisler* (Fn. 4), S. 188 („potentielle Gefahren für inländische Rechtsgüter“).
- [65] Vgl. *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 37; außerdem noch *Hüttemann/Rawert* (Fn. 4), Vorbem. 84 zu §§ 80 ff. („im Interesse der Verkehrsfähigkeit eines eigentümerlosen Rechtssubjekts“).
- [66] Siehe etwa *EG-Kommission*, Mitteilung an den Rat u.a., KOM(2005) 620 endg., S. 14 ff. – Amtsblatt C 122 vom 23.5.2006; *Financial Action Task Force on Money Laundering* (Hrsg.), International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation, The FATF Recommendations, 2012, S. 54 ff.; *UN-Arbeitsstab Terrorismusbekämpfung CTITF* (Hrsg.), Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung, 2009, S. 18 ff. vgl. dazu aus der Perspektive des Schweizer Rechts *Baumann Lorant*, Annahme von Spenden durch Stiftungen – Gefahr der Geldwäscherei?, Verbands-Management 3/2012, 40 ff. Vor diesem Hintergrund erscheint es fast selbstverständlich, dass sich auch der Deutsche Notarverein in seinem Schreiben vom 16.4.2012 zum Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut einer Europäischen Stiftung (FE), S. 12, eines Beispiels bedient, in dem eine FE den Schwerpunkt ihrer Tätigkeit auf Beihilfe zur Steuerhinterziehung und Geldwäsche legt.
- [67] Vgl. auch *van Veen*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 13 Rn. 7, der (freilich aus rechtsvergleichender Perspektive) auch den Schutz der öffentlichen Sicherheit und Ordnung als zeitgemäßen Aspekt der Aufsicht betrachtet.
- [68] *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.54; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 38, wozu „spiegelbildlich der Schutz des Rechtsverkehrs im Zusammenhang mit diesen Zweckpersonen“ hinzukommen soll; in diese Richtung schon *Jakob*, in: MüHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 9.
- [69] *Jakob* (Fn. 4), Rn. 6.54; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 38.
- [70] Vgl. etwa zur Kontrolle der Geschäftsführung einer in Italien tätigen Stiftung ausländischen Rechts *Dolce/Molinari*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Italien Rn. 162.
- [71] v. *Bar/Mankowski* (Fn. 37), § 4 Rn. 65.
- [72] Vgl. *van Veen* (Fn. 167), § 13 Rn. 11 f., 132 ff.

- [73] So die Frage von *Jakob*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 38 a.E.; vgl. auch *ders.*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.88; *Koehler* (Fn. 4), S. 309 f.
- [74] In diese Richtung *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.66, 6.73, 6.85 (teleologische Auslegung).
- [75] Vgl. etwa § 1 SchlHStiftG; § 3 Abs. 2 ThürStiftG; Art. 3 Abs. 1 BayStiftG.
- [76] Allgemein zur europarechtskonformen Auslegung *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre, 2. Aufl. 2012, S. 61 ff.; *Ehlers*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, 2. Aufl. 2010, § 11 Rn. 37.
- [77] Zu Letzterem auch *Geisler* (Fn. 4), S. 187 f. Aus den Materialien der Landesgesetzgeber vgl. statt vieler nur LT-Drs. Sachsen-Anhalt 5/2651 v. 9.6.2010, S. 15; entgegen *Koehler* (Fn. 4), S. 299 f., ergibt sich aus der Begründung zu § 3 Abs. 2 ThürStiftG in LT-Drs. Thüringen 4/3949 v. 31.3.2008, S. 17, nichts Abweichendes, weil sich der Sitzbegriff des Landesrechts (auch der des ThürStiftG, siehe LT-Drs. Thüringen a.a.O., S. 29) auf den statutarischen Sitz (Rechtssitz) bezieht, siehe ausführlich dazu *Jakob*, in: LStiftR, Rn. 6.09 ff. sowie im Kontext einer (*in casu* verweigerten) Sitzverlegung Oberverwaltungsgericht des Saarlandes, Beschl. v. 16.12.2010 – 1 A 168/10, BeckRS 2010, 56969.
- [78] Siehe zum Anwendungsvorrang statt vieler *Bergmann*, in: Bergmann (Hrsg.), Handlexikon der Europäischen Union, 4. Aufl. 2012, S. 972 f.
- [79] Dazu etwa *Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union, 8. Aufl. 2009, § 11 Rn. 117 ff.; aus der Rechtsprechung etwa EuGH, Urt. v. 25.7.1991 – C-221/89, *Factortame II*, Slg. 1991, I-3956.
- [80] Allgemein zum Begriff der direkten Kollision sowie des Anwendungsvorrangs *Ehlers* (Fn. 176), § 11 Rn. 11, 32 ff.; 39 ff. m.w.N. Alternativ wäre darüber nachzudenken, ob die Stiftungsaufsicht insofern „zu den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen“ (Art. 49 Abs. 2 AEUV) zählen kann.
- [81] Allgemein zum Diskriminierungsverbot *Bieber/Epiney/Haag* (Fn. 179), § 10 Rn. 4 ff. sowie im Kontext der Niederlassungsfreiheit *Roth*, in: Dausen (Hrsg.), EU-Wirtschaftsrecht, Bd. 1., Stand: 31. Ergänzungslieferung 2012, E.I. Grundregeln, Rn. 81.
- [82] Allgemein zum Begriff der indirekten Kollision sowie zur Auflösung derselben *Ehlers* (Fn. 176), § 11 Rn. 11, 32 m.w.N., dort mit dem Beispiel der Verletzung des Äquivalenzgrundsatzes, der besagt, dass die Behörden und Gerichte in Fällen mit Unionsrechtsbezug die Verfahren nicht weniger günstig ausgestalten dürfen als bei entsprechenden innerstaatlichen Sachverhalten.
- [83] Zu Recht verneinend *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.56.
- [84] Vgl. *Ruffert*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. I, 2. Aufl. 2012, § 17 Rn. 115; ausführlich *Menzel*, Internationales öffentliches Recht, 2011, S. 670 ff.
- [85] *Geisler* (Fn. 4), S. 188.
- [86] So in einem allgemeinen Kontext im Grundsatz wohl auch *Ohler*, Die Kollisionsordnung des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2005, S. 48 ff., der zwar aus rechtstatsächlicher Sicht Einschränkungen konstatiert, aber auch diesbezüglich

die Anwendung von Regelungen, die aus „fremden“ Rechtsquellen fließen, im Wesentlichen auf die Ebene des Europarechts beschränkt; vgl. auch *Koehler* (Fn. 4), S. 293 ff., 296; sowie *Ehlers* (Fn. 146), § 4 Rn. 4; v. *Bar/Mankowski* (Fn. 37), § 4 Rn. 59.

- [87] Siehe zu den Variationen etwa die „Legal and fiscal country profiles“ des European Foundation Centre (EFC) aus dem Jahre 2011 (abrufbar unter http://www.efc.be/programmes_services/resources/Pages/Legal-and-fiscal-country-profiles.aspx, letzter Abruf am 14.5.2013) sowie die Ausführungen zur Stiftungsaufsicht in den Länderberichten bei Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007. Für einen Überblick siehe *Jakob*, in: MÜHBGesR (Fn. 4), § 119 Rn. 65 ff.
- [88] Siehe näher zum Ganzen die grundlegenden Ausführungen von *Jakob*, in: LStiftR (Fn. 4), Rn. 6.56 ff.; *ders.*, in: Stiftungsrechts-Handbuch (Fn. 4), Rn. 39 f.
- [89] In diese Richtung auch *Weitemeyer* (Fn. 1), S. 73, 103; vgl. auch den Praxishinweis von *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 2012, 569, 575, der an sich für die Geltung der europarechtlichen Gründungstheorie auch im Stiftungsrecht plädiert.
- [90] Zur Kritik am „Kommissionsentwurf“ für die *Fundatio Europaea* vom 8.2.2012 siehe etwa *Jakob*, Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea) – Streifzug durch eine europäische Kulissenlandschaft?, npoR 2013, 1 ff.; außerdem *Weitemeyer*, Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012, 1001 ff.
- [91] *Georg Christoph Lichtenberg*, Sudelbücher, hrsg. von Wolfgang Promies, München 2005, K 293.

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

- I. Gesetzgebung
- II. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Finanzrechtsprechung
 - 1. BFH-Entscheidungen
 - 2. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. BMF-Schreiben und Verwaltungs- anweisungen
 - 1. BMF-Schreiben
 - 2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

I. Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2013

Das geplante, gegenwärtig auf unbestimmte Zeit verschobene Jahressteuergesetz 2013¹ sieht drei wesentliche Änderungen vor: Zunächst soll eine Neufassung des § 3 Nr. 5 EStG erfolgen und so die Geld- und Sachbezüge der Wehrdienstleistenden, der Soldaten und der Zivildienstleistenden von der Steuer befreit werden. In § 10b Abs. 1 S. 4 EStG wird die neue Amtshilferichtlinie nach Maßgabe des § 2 Abs. 2 EU-Amtshilfegesetz eingefügt, nach der die Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten künftig wesentlich enger zusammenarbeiten sollen. Dies soll unter anderem durch umfangreiche Auskunftsrechte und Informationspflichten gesichert werden. Begleitend soll § 15 AStG neu gefasst werden, um die gesamten Einkünfte ausländischer Stiftungen in Deutschland und nicht nur wie bisher das Einkommen im Sinne von § 2

EStG zu besteuern. Schließlich soll die Vorschrift des § 4 Nr. 21 und 22 UStG neu gefasst werden, in der die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Bildungs- und Kulturleistungen niedergelegt ist.

2. Einführung des zentralen Testamentsregisters

Mit Wirkung zum 1.1.2012 ist das zentrale Testamentsregister eingeführt worden.² Es wird von der Bundesnotarkammer in Berlin geführt und dokumentiert sämtliche nachfolgerelevanten Urkunden, die sich in öffentlicher Verwahrung befinden. Tritt ein Todesfall ein, erfolgt künftig eine umgehende Meldung des jeweiligen Standesamts an das Testamentsregister. So kann sichergestellt werden, dass letztwillige Verfügungen und Anordnungen auch in komplizierten Erbkonstellationen schnell umgesetzt werden können. Allerdings werden nur Urkunden in amtlicher Verwahrung in das Register aufgenommen. Daher sollte für das jeweilige Testament bei dem Wunsch nach Sicherstellung des letzten Willens über das Register eine Verwahrung aufgegeben werden.

3. Petitionsausschuss des Bundestags zur Vergütung ehrenamtlicher Betreuer

Der Petitionsausschuss des Bundestages hat sich für eine Erhöhung der Aufwandsentschädigung, die ehrenamtliche Betreuer erhalten, ausgesprochen.³ Zurzeit liegt diese bei Euro 323 im Jahr pro Betreutem. Die jährliche Grenze der steuerfreien Entschädigung liegt bei 2.100 Euro. Dieser Betrag wird durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts⁴ rückwirkend auf den 1.1.2013 auf 2.400 Euro angehoben.

4. EU-Kommission fordert Aufgabe der Privilegierung von Kunsterwerb

Nach geltendem deutschem Recht sind die Lieferung und Vermietung von Kunstgegenständen und Sammlerstücken umsatzsteuerrechtlich privilegiert. Nach europäischem Recht gibt es eine derartige Privilegierung jedoch nicht. Daher hatte die EU-Kommission Deutschland ursprünglich

aufgefordert, innerhalb von zwei Monaten eine entsprechende Gesetzesänderung vorzunehmen. Die angekündigte Umsetzung wurde durch das Jahressteuergesetz 2013 jedoch noch nicht aufgenommen. Allerdings hat der Finanzausschuss eine Änderung für 2014 empfohlen.⁵ Der Umsatzsteuersatz soll dann von nun 7% auf künftig 19% steigen.

5. EU-Kommission legt Vorschlag zu Europäischer Stiftung vor

Die Kommission der Europäischen Union hat einen Vorschlag für eine Verordnung über die Europäische Stiftung (FE = Fundatio Europaea) vorgelegt.⁶ Nach dem Verordnungsentwurf wird es sich um eine Rechtspersönlichkeit handeln, die in allen Mitgliedstaaten als solche anerkannt wird. Damit kann sie im gesamten Raum der EU vermögensmäßig handeln, also sich verpflichten und verpflichtet werden. Durch diese Anerkennung wird sie nationalen Stiftungen automatisch gleichgestellt, was bedeutet, dass für die Europäische Stiftung dieselben Regelungen hinsichtlich Steuerbegünstigung, Steuerbefreiung und Spenden gelten. Damit wäre der im deutschen Recht nach § 51 Abs. 2 AO, § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG und § 5 Abs. 2 KStG geforderte Inlandsbezug für die Europäische Stiftung obsolet. Voraussetzung zur Gründung einer Europäischen Stiftung ist, dass sie in mindestens zwei Mitgliedstaaten tätig ist oder einen entsprechenden Stiftungszweck hat. Hier findet sich das Element der Grenzüberschreitung wieder. Die in dem Verordnungsvorschlag als zulässig aufgezählten Stiftungszwecke entsprechen in etwa denen des Gemeinnützigkeitsrechts in Deutschland. Gegründet werden kann eine Europäische Stiftung entweder zu Lebzeiten oder von Todes wegen mit einem Mindestkapital von 25.000 Euro. Des Weiteren können sich bestehende Stiftungen in eine Europäische Stiftung umwandeln sowie mehrere Stiftungen grenzüberschreitend zu einer Europäischen Stiftung verschmelzen. Die vorgeschlagene Verordnung enthält auch Vorgaben zum Inhalt der Satzung einer Europäischen Stiftung. Diese sind zwar umfangreicher als die deutschen Bestimmungen, inhaltlich jedoch entsprechen sie weitgehend dem hiesigen Recht. Einzutragen ist die Europäische Stiftung in das nationale Register an ihrem Sitz und wird dementsprechend der nationalen Aufsichtsbehörde

unterworfen. Die Stiftung muss mindestens drei Vorstände haben, welche wiederum Geschäftsführer bestellen können. Zusätzlich ist ab einer Größe von insgesamt 50 Arbeitnehmern, von denen mindestens je zehn in mindestens zwei Mitgliedstaaten tätig sein müssen, ein europäischer Betriebsrat einzusetzen. Die Europäische Stiftung kann auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Die Einnahmen daraus dürfen jedoch maximal 10% des gesamten Jahresnettoumsatzes der Stiftung betragen. Daneben sind eine Europäische Verbrauchsstiftung mit einer Mindestlaufzeit von 2 Jahren und die Möglichkeit der Rückumwandlung in eine nationale Stiftung vorgesehen.

6. Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts/ Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes

Das von der Bundesregierung bereits im Jahr 2012 angekündigte Gesetz bringt einige Erleichterungen für gemeinnützige Organisationen.⁷

Zunächst befasst sich das Gesetz mit Ehrenamtspauschale, Übungsleiterfreibetrag und Zweckbetriebsgrenze. Dies betrifft Änderungen des § 3 EStG und des § 67a AO. Die Ehrenamtspauschale soll danach auf 720 Euro pro Jahr und die Übungsleiterpauschale auf 2.400 Euro pro Jahr steigen. Zudem wird die Grenze der Zweckbetriebseigenschaft bei sportlichen Veranstaltungen auf 45.000 Euro pro Jahr angehoben. Die Grenze der steuerbefreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bleibt bei 35.000 Euro pro Jahr. Der vereinfachte Nachweis der Hilfsbedürftigkeit einer Person im Bereich der mildtätigen Wohlfahrtspflege per Bezugsnachweis von Sozialleistungen wird gesetzlich verankert, § 53 Nr.2 AO.

Ein weiterer Aspekt betrifft die zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung, §§ 62, 63 AO. Zugewendete Mittel müssen demnach zukünftig nicht mehr bis zum Ende des folgenden Kalenderjahres verwendet werden, sondern bis zum Ende des zweiten Kalenderjahres nach Zuwendung. Dadurch erhalten gemeinnützige Organisationen einen wesentlich größeren Spielraum bei der finanziellen Planung. Zusätzlich soll § 62 AO neu gefasst werden, der sich ausschließlich mit

Rücklagenbildung und Vermögensverwendung befasst. Dabei wird auch die Wiederbeschaffungsrücklage thematisiert. Die Zuführungshöhe zu dieser Rücklage ermittelt sich aus der AfA, außer wenn eine höhere Zuführung erforderlich ist. Die Voraussetzung der konkret geplanten Investition der Rücklage bleibt bestehen. Fällt dieses Vorhaben weg, müssen die entsprechenden Wiederbeschaffungsrücklagen innerhalb einer Frist von vier Jahren aufgelöst werden. Die Fristverlängerung der Mittelverwendung gilt dann auch für die Rücklagenbildung. Eine unterlassene Rücklagenbildung kann innerhalb von zwei Jahren nachgeholt werden. Zur Auflösung einer unzulässig gebildeten Mittelsammlung kann das Finanzamt eine Frist setzen, § 63 Abs. 4 AO. Die Länge der Frist ist in dem Gesetz nicht näher bestimmt, allerdings hat der BFH in einer Entscheidung aus dem vorigen Jahr entschieden, dass die Frist zur Auflösung einer Rücklage bei nicht zeitnaher Ersatzbeschaffung vier bzw. bei Gebäuden sogar sechs Wirtschaftsjahre beträgt.⁸ Der Entzug der Gemeinnützigkeit aus diesem Grund ist solange nicht möglich. Dies betrifft künftig jede Form der unzulässigen Sammlung von Mitteln.

Außerdem soll ein neues Verfahren zur bindenden Bestätigung der formellen Gemeinnützigkeit in Form eines neuen § 60a AO eingeführt werden. Darin erfolgt die Prüfung der Satzung hinsichtlich gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorgaben in einem eigenen Verfahren. Dazu ergeht eine gesonderte Feststellung der Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben. Die Feststellung erhält die Form eines verbindlichen Verwaltungsakts, gegen die Versagung der Gemeinnützigkeit ist künftig ein Einspruch möglich. Die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung hinsichtlich gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorgaben erfolgt weiterhin erst im Rahmen der Veranlagung. Diese eigenständige Prüfung ist vor allem für ausländische Organisationen interessant, da hierüber die Erfüllung der Voraussetzungen als zulässiger ausländischer Spendenempfänger überprüft werden kann. Der neu eingefügte § 60a AO verweist auf §§ 51, 59, 60, 61 AO, wonach auch Körperschaften, die ihre steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklichen, in Deutschland steuerbegünstigt sein können. Mittelbar bewirkt das neue Verfahren damit eine Öffnung des deutschen Spendenmarkts. Das zuständige Finanzamt kann jedoch auch bei Vorliegen eines entsprechenden Bescheids nach wie vor den

Spendenabzug mit dem Argument verweigern, dass die tatsächlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht erfüllt seien. Eine in das Verfahren aufgenommene Feststellung hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung und eine entsprechende Ausdehnung der Bindungswirkung würden hier Abhilfe schaffen, allerdings auch das Verfahren wieder insgesamt komplexer machen.

Für Stiftungen gibt es daneben weitere Neuerungen sowohl in steuerrechtlicher als auch in zivilrechtlicher Hinsicht. In zivilrechtlicher Hinsicht wird die sog. Verbrauchsstiftung als anererkennungsfähig erklärt, § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB. Dabei handelt es sich um eine Stiftung, deren Stiftungsvermögen über einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren verbraucht wird und dies von Beginn an so vorgesehen ist. Die Anerkennungsfähigkeit wird durch eine Ergänzung der §§ 80, 81 BGB gesetzlich festgeschrieben. In steuerrechtlicher Hinsicht soll die Privilegierung der gemeinnützigen Stiftung gegenüber anderen gemeinnützigen Rechtsformen weiter ausgebaut werden. So werden etwa bei gemeinsam veranlagten Eheleuten künftig Zuwendungen in den Vermögensstock einer gemeinnützigen Stiftung von bis zu 2 Millionen Euro einmal innerhalb von zehn Jahren durch einen erhöhten Sonderausgabenabzug berücksichtigt, § 10b EStG. Dabei hat jeder Ehegatte nachzuweisen, dass die Zuwendung tatsächlich aus seinem eigenen Vermögen stammt. Des Weiteren wird klargestellt, dass ein Sonderausgabenabzug bei einer Zuwendung an eine Verbrauchsstiftung nicht möglich ist. Ein solcher Abzug ist nämlich auf das nicht-verbrauchbare Vermögen einer Stiftung beschränkt. Es ist allerdings zu beachten, dass Stiftungsvermögen investiert und umgeschichtet und somit ebenfalls verbraucht werden kann. Daher ist die Definition des Gesetzesentwurfs etwas unklar und meint richtigerweise nur Verbrauchsstiftungen. Befindet sich eine Stiftung noch in ihrer Anfangs- und Aufbauphase, muss sie zunächst Kapital anhäufen und unterliegt daher zukünftig für eine Dauer von drei Jahren ab Gründung nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

Im Bereich des Spendenrechts soll es nach dem Gesetzesentwurf ebenfalls Änderungen geben. Zuwendungsbestätigungen sollen künftig an die Gemeinnützigkeitsbestätigung geknüpft werden, § 63 Abs. 5 AO. Wird die Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung begehrt, darf die Anerkennung

der Gemeinnützigkeit nicht mehr als drei Jahre oder die Bestätigung der formellen Gemeinnützigkeit nach dem neuen Verfahren nicht mehr als zwei Jahre in der Vergangenheit liegen. Bei Sachspenden wird künftig die Umsatzsteuer zum Spendenbetrag gesetzlich hinzuzurechnen sein. Daneben wird die Haftung für die Veranlassung einer zweckfremden Verwendung von Spenden auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Ohne Verschulden gibt es künftig keine Haftung mehr.

Die Vergütung eines Vereins- oder Stiftungsvorstands darf künftig gesetzlich nur noch auf Grundlage einer entsprechenden Satzungsregelung erfolgen. Die Vorstandstätigkeit soll damit in ihrer eigentlich ehrenamtlichen Form gestärkt werden, § 27 Abs. 3 BGB. Ohne eine solche Regelung drohen in Zukunft strafrechtliche Sanktionen sowie der Entzug der Gemeinnützigkeit. Dies betrifft durch die Kodifizierung im BGB auch nicht-gemeinnützige Vereine und Stiftungen. Werden also künftig Vergütungen gezahlt, für die es keine ausreichende Grundlage in der Satzung gibt, erfolgt die Zahlung rechtsgrundlos und ihre Entgegennahme begründet eine Pflichtwidrigkeit und gegebenenfalls sogar eine strafbare Untreuehandlung.

Eine weitere Gesetzesänderung betrifft die Haftungsbeschränkung bei Schäden in Ausführung einer Vereinstätigkeit, § 31a BGB. Danach haften künftig alle Organe von Stiftungen und Vereinen nur noch für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit, wenn sie nicht mit einer Vergütung über der Ehrenamtspauschale von 720 Euro pro Jahr entschädigt werden. Flankierend können sich künftig die Vereinsmitglieder selbst auf eine solche Regelung berufen, § 31b BGB.

Die letzte Neuerung betrifft das Recht der GmbH. Nach dem Entwurf darf künftig die Rechtsform der gGmbH auch ins Handelsregister eingetragen und in der Firma verwendet werden, § 4 GmbHG. Die Form der gUG (haftungsbeschränkt) wird zwar nicht genannt, wurde wahrscheinlich aber schlichtweg vergessen und ist somit ebenfalls umfasst.

Die Verabschiedung des Gesetzes im Bundestag erfolgte am 1.2.2013, der Beschluss im Bundesrat am 1.3.2013.

7. Klarstellung hinsichtlich des Insolvenzstatuts für

Vereine und Stiftungen

Die bisher längst überfällige Klarstellung, welche Vorschriften für Vereine und Stiftungen hinsichtlich einer Insolvenzantragspflicht maßgeblich sind, nimmt die Bundesregierung nun im Rahmen des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte bei Insolvenzen vor.⁹ Darin wird die Erweiterung des § 15a InsO um einen sechsten Absatz vorgesehen. Dieser soll die Nicht-Anwendung der Absätze 1 bis 5 auf Vereine und Stiftungen festschreiben. Der Gesetzgeber unterstreicht damit seine Absicht, die Insolvenzantragspflicht für Vereine und Stiftungen abschließend in § 42 Abs. 2 BGB zu regeln.

II. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

1. BVerfG zur Erweiterung der Grundrechtsberechtigung nach Art. 19 Abs. 3 GG auf juristische Personen aus EU-Mitgliedstaaten

Das BVerfG hatte einen Fall zu entscheiden, in dem sich eine GmbH nach italienischem Recht mit Sitz in Italien (Cassina) gegen die urheberrechtlich nicht gestattete Ausstellung bestimmter Möbelstücke in Deutschland wehrte. Der Bundesgerichtshof hatte der Beschwerdeführerin einen Unterlassungsanspruch versagt. Das BVerfG stellte fest, dass die italienische Gesellschaft Trägerin von Grundrechten nach dem GG sein kann.¹⁰ Diese Anwendungserweiterung folgt aus dem Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten im EU-Binnenmarkt und dem allgemeinen Diskriminierungsverbot aus Art. 18 AEUV. Der Wortlaut des Art. 19 Abs. 3 GG beschränkt sich zwar auf inländische juristische Personen. Es kann nach Auffassung des Gerichts jedoch gefolgert werden, dass dieses Grundrecht nicht auf Dauer juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten der EU ausschließen soll. Daher müssen sich auch juristische Personen aus anderen Ländern der EU in Deutschland nicht nur auf prozessuale, sondern auch auf materielle Grundrechte berufen können. Damit kann zukünftig das BVerfG in letzter Instanz über

Grundrechtsverletzungen ausländischer juristischer Personen entscheiden.

2. BGH zur Beteiligung von Stiftern mit lebenslangen Wohnrechten an den Gemeinschaftskosten

Der BGH hatte eine Gestaltung zu entscheiden, die oft von Stiftern zur lebzeitigen Vermögensübertragung auf eine Stiftung genutzt wird, nämlich die Übertragung von Immobilien unter Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts. Hintergrund ist, dass die Übertragung einer Immobilie auf eine Stiftung noch zu Lebzeiten des Stifters einen Sonderausgabenabzug ermöglicht, bei einer Übertragung von Todes wegen ist dies nicht möglich. Soll die Nutzung der Immobilie dem Stifter weiterhin offen stehen, wird ein lebenslanges Wohn- und Nutzungsrecht im Grundbuch eingetragen. Ab dem Zeitpunkt der wirksamen Übertragung ist grundsätzlich die Stiftung als Eigentümerin Trägerin der für die Immobilie anfallenden Kosten. Jedoch kann nach dem Urteil des BGH nach einer Interessenabwägung im Rahmen des § 1093 Abs. 3 BGB eine Beteiligung des Wohnrechtsberechtigten an den laufenden Kosten für die Immobilie eingefordert werden.¹¹ Eine Stiftung als Eigentümerin der Immobilie ist auf Grund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben hierzu sogar verpflichtet. Dabei ist irrelevant, ob der Berechtigte tatsächlich von seinem Wohnrecht Gebrauch macht oder nicht, er muss sich an den verbrauchsunabhängigen Kosten beteiligen. Ausgenommen sind jedoch außergewöhnliche Ausbesserungen und Erneuerungen gemeinschaftlicher Anlagen. Sollen derartige Forderungen der Stiftung gegenüber dem Stifter vermieden werden, ist dies bereits bei Übertragung entsprechend zu regeln. Nur so kann der Sonderausgabenabzug in vollem Maße genutzt werden, ohne durch anschließende Ansprüche auf Grund des Wohnrechts wieder aufgezehrt zu werden.

3. BGH zur Haftung von Vereinsmitgliedern

Die Frage, inwieweit Vereinsmitglieder für Schäden im Zusammenhang mit Vereinstätigkeiten selbst haften, ihre Privathaftversicherung hierfür in Anspruch nehmen können oder doch der Verein haftet, ist immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung, so zuletzt auch in einem Urteil des OLG

Schleswig¹² sowie zwei Beschlüssen des OLG Hamm¹³ und des BGH.¹⁴ Das OLG Schleswig übertrug in einem Fall, in dem ein Vereinsmitglied bei Ausführung von Vereinstätigkeiten den Verein leicht fahrlässig geschädigt hatte, klassische arbeitsrechtliche Wertungen. Demnach haftet das Vereinsmitglied bei einer leicht fahrlässigen Schädigung des Vereins nicht. Wird hingegen durch die Vereinstätigkeit ein außenstehender Dritter geschädigt, haftet der Verein. Im Anschluss an dieses Urteil sollte nach einer Gesetzesinitiative ein neuer § 31b BGB geschaffen werden, der genau diese vom OLG Schleswig entwickelten Grundsätze im Gesetz festschreiben sollte. Der Bundestag hat diese Initiative im bereits oben dargestellten Ehrenamtsstärkungsgesetz aufgenommen, sodass die Obergrenze für ein haftungsrechtlich privilegiertes ehrenamtliches Handeln künftig bei 720 Euro pro Jahr liegt.¹⁵ Der BGH bestätigte die Wertungen des vorinstanzlichen Urteils des OLG Schleswig.

In einer dritten Entscheidung musste das OLG Hamm klären, inwieweit ein Vereinsmitglied für Schädigungen bei einer Vereinstätigkeit seine private Haftpflichtversicherung in Anspruch nehmen kann. Der schädigende Vereins-Hausmeister hatte vor der Schädigung mehr als 10 Jahre lang eine Turnhalle gewartet und hierfür weniger als 100 Euro pro Monat erhalten. Dennoch versagte ihm das Gericht den Rückgriff auf seine private Haftpflichtversicherung, da es sich bereits um eine berufliche Tätigkeit gehandelt habe. Solange also noch keine gesetzliche Klarstellung zu derartigen Haftungsfragen besteht, ist Vereinen anzuraten, entsprechende Regelungen in ihrer Satzung zu treffen, um später nicht in eine Haftungsfall zu laufen.

4. BGH zur Eigenbedarfskündigung durch eine gemeinnützige Organisation

Eine Eigenbedarfskündigung eines Wohnraummietverhältnisses setzt üblicherweise ein berechtigtes Interesse voraus, das etwa in einem familiären Verhältnis bestehen kann, beispielsweise wenn die eigenen Kinder in die Wohnung einziehen sollen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts können ein solches familiäres Verhältnis natürlich nicht geltend machen. Allerdings genügt nach Ansicht des BGH auch ein

gewisses Näheverhältnis zwischen zwei Rechtsträgern.¹⁶ Ein kirchlicher Dachverband hatte für bestimmte Räume eine Kündigung gegen den bisherigen Mieter ausgesprochen, um dort eine Diakoniestation einzurichten. Gehören Vermieter und zukünftiger Mieter zu derselben übergeordneten Organisation, ist ein Näheverhältnis gegeben und das berechnete Interesse an der Kündigung gem. § 573 Abs. 2 Nr. 2 BGB liegt vor.

5. BGH zu den Auswirkungen nachträglich hinzukommender Pflichtteilsberechtigter

Für Stiftungen sind die erbrechtlichen Vorschriften nur von Bedeutung, wenn sie entweder Empfänger von testamentarischen Zuwendungen sind oder bei bereits erfolgten Zuwendungen, wenn der Todesfall eintritt. Während der erste Fall relativ einfach zu regeln ist, bestehen beim zweiten Fall häufig Probleme hinsichtlich Pflichtteilsberechtigter und ihren Ausgleichsansprüchen. Verstirbt der Erblasser innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach der Schenkung, werden sämtliche in diesem Zeitraum erfolgten unentgeltlichen Zuwendungen bei der Berechnung der Pflichtteile mit einbezogen. Damit kann sich eine beschenkte Stiftung Pflichtteilsausgleichsansprüchen ausgesetzt sehen. Je näher die Schenkung an die Stiftung am Erbfall liegt, desto höher ist der Wert, mit dem sie angesetzt wird. Bisher wurden nach der Zuwendung neu hinzukommende Pflichtteilsberechtigter nicht berücksichtigt. Nach dem Urteil des BGH wird bei deren Pflichtteilsberechnung gem. § 2325 Abs. 1 BGB die Schenkung jedoch ebenfalls einberechnet.¹⁷ Maßgeblicher Zeitpunkt ist nicht mehr die Schenkung, sondern der Erbfall. Bei zukünftigen Schenkungen ist nun also an eine entsprechende Regelung zu denken, bei bereits erfolgten Schenkungen hingegen sollten die bestehenden Regelungen angepasst werden.

6. BGH zur Wirksamkeit einer testamentarischen Verfügung zu Gunsten eines Heimträgers

Ein verwitweter Erblasser hatte seinen einzigen Sohn, einen

Schwerbehinderten, als Vorerben eingesetzt. Der Träger des Behindertenheims, in welchem der Sohn lebte, sollte Nacherbe und Ersatzerbe werden. Der Heimträger erlangte erst nach dem Tod des Erblassers Kenntnis von der Gestaltung, als der Sohn einen Erbschein beantragen wollte, der ihn als Alleinerben ausweisen sollte. Die Einsetzung des Heimträgers verstieß seiner Meinung nach gegen § 14 HeimG. Sowohl Nachlassgericht als auch Landgericht wiesen den Antrag des Sohnes zurück. Der BGH lehnte schließlich einen Verstoß der Gestaltung gegen § 14 HeimG ab.¹⁸ Voraussetzung für das Eingreifen des Verbots aus § 14 HeimG ist, dass sich der Heimträger etwas versprechen oder gewähren lässt. Eine einseitige Willenserklärung des Gebenden, etwa ein Testament eines Heimbewohners, in dem dieser alles “dem Heim vermacht”, erfüllt diese Voraussetzung nach Ansicht der Richter nicht. Erfährt der Heimträger bis zum Erbfall nichts von seiner Einsetzung, ist § 14 HeimG nicht anwendbar. Das gilt sogar für Erbeinsetzungen durch Angehörige von Personen, die auch nach dem Erbfall weiter im Heim leben. Der Schutz des Heimfriedens steht nach Auffassung des Gerichts in diesem Fall hinter der Testierfreiheit zurück.

7. BVerwG zum Weisungsrecht eines Stadtrats gegenüber seinen Vertretern im Aufsichtsrat eines kommunalen Versorgungsbetriebs

Geklagt hatten einige Mitglieder des Stadtrats sowie des fakultativen Aufsichtsrats eines kommunalen Versorgungsbetriebs. Der beklagte Stadtrat hatte Weisungen, Aufträge und andere Maßnahmen erteilt, mit denen er die Kläger nach ihrer Auffassung in der freien Ausübung ihrer Aufsichtsratsmandate gehindert habe. Das Gericht stellte zunächst auf den Gesellschaftsvertrag ab.¹⁹ Dieser enthielt jedoch lediglich eine Regelung, die die Bestimmungen des AktG für den fakultativen Aufsichtsrat ausschloss. Allerdings hielt er keine Regelung vor, die stattdessen gelten sollte. Insbesondere sah er kein eventuelles Weisungsrecht vor, das eine entsprechende Einflussnahme der zuständigen kommunalen Organe erlaubt hätte. Indes hielt das Gericht in diesem Fall eine Auslegung des Gesellschaftsvertrags für angezeigt, bei der auch das normative Umfeld des Vertrags berücksichtigt werden muss. Im Rahmen dieser Auslegung

sah es das Gericht als gegeben an, dass statt des aktienrechtlichen Weisungsrechts des Stadtrats gegenüber den von ihm vorgeschlagenen Aufsichtsratsmitgliedern ein vertragliches Weisungsrecht bestehe. Das entscheidende normative Umfeld biete dabei das Landesrecht, das im vorliegenden Fall bestimme, dass sich eine Gemeinde nur an Unternehmen in Rechtsform der GmbH beteiligen dürfe, wenn der Rat den von der Gemeinde bestellten oder auf Vorschlag der Gemeinde gewählten Mitgliedern des Aufsichtsrats Weisungen erteilen könne (§ 108 Abs. 5 Nr. 2 NVWGO). Damit habe der Stadtrat seine gesetzliche Verpflichtung erfüllen wollen. Ein Weisungsrecht sah das Gericht somit als gegeben an.

8. VGH München zur GEZ-Pflichtigkeit gemeinnütziger Körperschaften

Die GEZ-Gebühr ist bisher noch von den meisten gemeinnützigen Einrichtungen zu entrichten, nur einige soziale Einrichtungen sind davon befreit. Die Ausnahme umfasst die GEZ-pflichtigen Geräte von gemeinnützigen Krankenhäusern, Jugendheimen, Behindertenheimen, Behindertenwerkstätten, Kuranlagen und Suchtberatungsstellen sowie die zugehörigen Fahrzeuge. Alle sonstigen Einrichtungen gemeinnütziger Träger sind von der Gebühr betroffen, selbst wenn sie nur über einen internetfähigen PC verfügen. Befindet sich an einem anderen Standort derselben Einrichtung ein weiteres GEZ-pflichtiges Gerät, fällt hierfür wiederum die volle GEZ-Gebühr an. Die von der Ausnahme erfassten Einrichtungen sind dagegen in jedem Fall von der Gebühr befreit. Diese verfassungsgemäße Ungleichbehandlung²⁰ wird sich jedoch durch den neuen Rundfunkstaatsvertrag,²¹ der ab Beginn 2013 gilt, ändern. Dann gibt es keinen Befreiungstatbestand mehr, sondern für alle gemeinnützigen Einrichtungen fällt eine einmalige Gebühr an.

9. OLG Düsseldorf zur Haftung von Verbänden bei Rechtsberatungsleistungen

Das OLG Düsseldorf hatte im vorliegenden Fall zu entscheiden, ob Verbände, die ihren Mitgliedern gegenüber auch Rechtsberatung anbieten,

für diese Beratungsleistungen haften. Das Nebenzweckprivileg, seine Mitglieder rechtlich beraten zu dürfen, ist Berufs-, Interessen- und Wirtschaftsverbänden vorbehalten und ermöglicht eine Beratungsleistung, die sonst Rechtsanwälten vorbehalten ist, § 3 BRAO. Nimmt ein Mitglied dieses Angebot in Anspruch, kommt grundsätzlich zwischen ihm und dem Verband ein Beratungsvertrag zu Stande. Die Beratung erfolgt dabei durch einen Vertreter oder Angestellten des Verbandes, dessen Handeln sich der Verband grundsätzlich zurechnen lassen muss, § 278 BGB. Macht dieser im Rahmen der Beratung einen Fehler und entsteht dem Verbandsmitglied daraus ein Schaden, haftet der Verband hierfür nach den gleichen Grundsätzen wie eine Rechtsanwaltssozietät, wie das OLG Düsseldorf nun klarstellte.²² Im entschiedenen Fall hatte der Verband die Rechtsberatung jedoch auf eine GmbH ausgegliedert, wodurch die Haftung bei dieser verblieb und der Verband letztlich nicht haftete. Diese Gestaltung bietet sich als Modell für Verbände, die eine Rechtsberatung erbringen möchten, grundsätzlich an. Zu beachten ist jedoch, dass nicht nur eine Ausgliederung auf eine GmbH durchgeführt wird, sondern diese von entsprechenden Satzungsbestimmungen flankiert und von einem Beratungsvertrag präzisiert wird, der die Haftungsverteilung und Leistungserbringung wiedergibt.

10. AG München zum Vereinsausschluss auf Grund kritischer Äußerungen

Klägerin war ein ehemaliges Vereinsmitglied, welches auf Grund seiner mehrfachen vorstandskritischen Äußerungen aus dem Verein ausgeschlossen worden war. Gegenstand seiner Äußerungen war die Forderung nach mehr Transparenz bei der Mittelverwendung und der Wunsch nach Änderungen in der Vereinsarbeit. Der Vorstand stufte derartige Aussagen als ehrverletzend und vereinsschädigend ein. Das Gericht entschied, dass die entsprechende Satzungsbestimmung, die zum Ausschluss des Mitglieds berechtigt hatte, rechtswidrig war.²³ Voraussetzungen einer satzungsmäßigen Sanktionsmöglichkeit sind eine Satzungsregelung, die die Sanktion genau beschreibt und dabei nicht gegen Treu und Glauben verstößt und dass die angegebene Maßnahme weder grob noch willkürlich ist. Die in der Satzungsregelung bestimmten

Voraussetzungen müssen tatsächlich vorliegen und das entsprechende Verfahren muss genau eingehalten werden. Die Richter sahen den Ausschluss in diesem Fall als grob und willkürlich an. Es sei das gute Recht eines jeden Vereinsmitglieds, Nachfragen zur Verwendung der Vereinsmittel zu stellen. Die interne Auseinandersetzung sei im Interesse des Vereins. Dieser müsse daher eine abweichende Auffassung hinnehmen.

11. OLG Frankfurt zum Verlust von Stiftungsvermögen bei Insolvenz des Treuhänders

Das Urteil des OLG Frankfurt besitzt eine hohe Relevanz für Stifter, die in ein Stiftungsmodell investiert haben, bei dem eine unselbstständige Treuhandstiftung zwischengeschaltet ist.²⁴ Hier wird häufig damit geworben, dass später ein Teil des gestifteten Vermögens in Form von Darlehen an den Stifter zurückfließt. Das Gericht bestätigt in diesem Urteil nämlich, dass im Fall einer Insolvenz des Treuhänders der Anleger nur dann ein Aussonderungsrecht zur Rückforderung seines eingezahlten Vermögens erhält, wenn dieses ausreichend vom Vermögen des Treuhänders getrennt werden kann. Das ist bei oben beschriebenen Stiftungsmodellen jedoch meist spätestens mit dem Insolvenzfall nicht mehr möglich. Dann ist der Anleger nach Ansicht der Richter auf die Quote am verbleibenden Insolvenzvermögen des Treuhänders beschränkt. Zusätzlich können auf den Stifter durch eine nachträgliche Aberkennung fokussierter Steuervorteile hohe Steuernachforderungen zukommen. Daher ist Stiftern, die eine solche Konstellation eingegangen sind, zur Vorsicht zu raten.

12. OLG Karlsruhe zur Zulässigkeit zentralisierter Verbandsstrukturen

Das OLG Karlsruhe hatte über die Eintragung einer Satzungsänderung eines Orts-Vereins zu entscheiden, welche dem übergeordneten Hauptverein umfangreiche Rechte zur Einflussnahme einräumte. Diese Rechte schränkten nach Ansicht des Registergerichts die Selbstständigkeit des Orts-Vereins so stark ein, dass nicht mehr von einem autonomen

Verein gesprochen werden könne. Es ging verallgemeinert um die Arbeit eines Verbandes, der zentralisiert tätig war. Dies entspricht den zwei verschiedenen Ebenen, auf denen Verbandsarbeit stattfindet: zum einen lokal vor Ort in entsprechenden Gruppen und zum anderen auf der bundesweiten Leitungsebene, in der alle lokalen Gruppen und Landesverbände zusammengefasst sind. Die Gefahr hierbei ist, dass die Untervereine ausscheren, ihre Zahlungen einstellen, Entscheidungen nicht umsetzen und ähnliches. Daher ist es sinnvoller, von oben nur Leitlinien vorzugeben und diese dann durch die regionalen Verbände unter Berücksichtigung regionaler Besonderheiten umzusetzen. Dadurch bleibt der regionale Verband organisatorisch und personell selbstständig und handelt unter eigenem Namen. Eine satzungsmäßige Ausrichtung auf den Dachverband ist nach Ansicht der Richter dann zulässig.²⁵ Dadurch können Verbände Strukturen aufbauen, die einem Konzern ähneln und die Arbeit “top-down” ausgestalten.

13. OLG Düsseldorf zu den Voraussetzungen für die Bestellung eines Notvorstands

Zwischen verschiedenen Interessenvereinen der Ägypter in Deutschland, die in einem Dachverband zusammengefasst waren, kam es zu schweren Uneinigkeiten. Daraufhin traten drei von vier Vorstandsmitgliedern des Dachverbands zurück. Im Anschluss wurde mehrfach versucht, eine außerordentliche Mitgliederversammlung einzuberufen, jedoch ohne Erfolg. Ein Vereinsmitglied beantragte dann die Bestellung eines Notgeschäftsführers beim zuständigen Registergericht. Gegen die Zurückweisung des Antrags legte das Vereinsmitglied Beschwerde beim OLG ein, die zurückgewiesen wurde.²⁶ Voraussetzung eines Notvorstands ist nach § 29 BGB neben dem Fehlen eines beschlussfähigen Vorstandsmitglieds das Vorliegen eines dringenden Falls. Das Gericht betonte jedoch, dass im vorliegenden Fall noch ein Vorstandsmitglied vorhanden ist, das eine Mitgliederversammlung einberufen kann. Außerdem fehle es am Dringlichkeitserfordernis, da der Verein sich noch durch eigene Maßnahmen helfen konnte und ihm auch ohne die Notbestellung kein Schaden drohte.

14. OLG Schleswig zur Berufung einer Mitgliederversammlung in “Textform”

Ein Verein beehrte die Eintragung ins Vereinsregister. In seiner Satzung fand sich allerdings eine Regelung zur Einberufung von Mitgliederversammlungen, nach der diese in Textform vorgenommen werden kann. Daraufhin lehnte das Registergericht die Eintragung ab. Das OLG sah jedoch darin kein Eintragungshindernis.²⁷ Ein Verein kann die Form der Einberufung in den rechtlich zulässigen Grenzen grundsätzlich frei wählen, solange sichergestellt ist, dass jedes Mitglied Kenntnis hiervon erlangt. Der Begriff der “Textform” ist in diesem Zusammenhang nicht zu unbestimmt, da man ohne Weiteres aus § 126b BGB entnehmen könne, was darunter zu verstehen sei. Des Weiteren gilt nach § 127 BGB diese Norm auch für die durch Rechtsgeschäft bestimmte Form, also auch für die Form, die eine Vereinssatzung vorsieht. Daher steht die Satzungsbestimmung der Eintragung nicht wegen Unbestimmtheit entgegen.

15. KG Berlin zum Nachrücken eines ausscheidenden Vereinsvorsitzenden

Der in Rede stehende Verein war darauf gerichtet, seinen Mitgliedern und deren Angehörigen soziale, gesundheitliche und kulturelle Betreuungsleistungen zu bieten. Der Vorstand bestand aus dem Vorsitzenden, seinem Stellvertreter, einem Schriftführer, einem Schatzmeister und fünf Beisitzern. Für fünf Vorstandsmitglieder waren nach der Satzung Ersatzmitglieder zu wählen. Außerdem sollte der Vorstand beim Ausscheiden des Vorsitzenden aus seiner Mitte einen neuen Vorsitzenden wählen. Beim Ausscheiden eines anderen Vorstandsmitglieds sollte dessen Ersatzmitglied die Position übernehmen. Nach Ausscheiden des Vorsitzenden wurde dessen Ersatzmann zum Vorsitzenden gewählt und dies zum Register angemeldet. Die versagte Eintragung bestätigte das KG Berlin.²⁸ Die Satzungsregelung bestimmt nach Auffassung des Gerichts eindeutig, dass der neu zu wählende Vorsitzende aus dem Kreis der beim Ausscheiden des vormaligen Vorsitzenden vorhandenen Vorstandsmitglieder stammen muss. Sonstige

Vereinsmitglieder, auch wenn sie Stellvertreter von Vorstandsmitgliedern waren, sind danach von der Wahl zum Vorsitzenden ausgeschlossen.

III. Finanzrechtsprechung

1. BFH-Entscheidungen

a) BFH zur Umsatzsteuerfreiheit von Fahrdiensten der Wohlfahrtsverbände

In dem Urteil hat der BFH festgestellt, dass Fahrdienste von Wohlfahrtsverbänden, die ausschließlich Transporte hilfsbedürftiger Menschen durchführen, nach § 4 Nr. 18 UStG generell von der Umsatzsteuer ausgenommen sind.²⁹ Klägerin war ein Mitglied des Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverbands. Dieses führte Fahrdienste für das Jugendamt, das Arbeitsamt, das Sozialamt sowie mehrere gemeinnützige Einrichtungen durch, was vom zuständigen Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig gewertet wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass der Anbieter weder unmittelbar hilfsbedürftige Personen befördere noch für die Transporte spezielle Fahrzeuge einsetze oder geschultes Personal die Fahrten begleite. Aus diesem Grund handele es sich nicht um Leistungen der Wohlfahrtspflege im Sinne von § 66 AO, womit der Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 18 UStG nicht gegeben sei. Der BFH wandte dagegen ein, dass sich die Voraussetzung der Unmittelbarkeit auf die Leistung beziehe. Ausschlaggebend für das Vorliegen einer Unmittelbarkeit ist nämlich, an wen die Leistungen tatsächlich erbracht werden. Solange also hilfsbedürftige Personen befördert werden, ist es für die umsatzsteuerliche Betrachtung gleichgültig, an wen die Leistungen formal betrachtet adressiert sind. Daneben ist die Eigenschaft als Zweckbetrieb im Rahmen des § 4 Nr. 18 UStG nicht erforderlich.

In Anbetracht dieses Urteils ist allerdings zu beachten, dass die Europarechtskonformität der Bestimmung des § 4 Nr. 18 UStG in einem derzeit anhängigen Verfahren vor dem EuGH überprüft und voraussichtlich negativ beschieden wird. Auf Grund einer früheren Entscheidung des BFH, wonach selbst Rettungsfahrten für einen Notarzt unter europäischen Gesichtspunkten nicht von der Umsatzsteuer befreit

werden können,³⁰ sind daher die bestehenden Verträge zu überprüfen und rechtzeitig umzugestalten.

b) BFH zur Verwendung der Anlage “EÜR”

In dem zugrundeliegenden Fall klagte der Betreiber eines gewerblichen Einzelunternehmens gegen die Zurückweisung der Gewinnrechnung durch das zuständige Finanzamt. Die Richter stellten fest, dass die Finanzverwaltung rechtmäßig gehandelt hatte.³¹ Die Schwelle zur Verwendung des Vordrucks der Anlage EÜR (Einnahmen-Überschuss-Rechnung) lag bei Einnahmen des gewerblichen Betriebs von 35.000 Euro pro Jahr. Das Finanzamt darf eigene Vordrucke entwerfen und deren Nutzung vorschreiben. Die Kompetenz umfasst daneben auch die zwangsbewehrte Durchsetzung der Verwendung sowie die Zurückweisung anders formatierter Gewinnrechnungen. Gemeinnützige Organisationen sollten dieses Urteil beachten, da die Nichtverwendung der amtlich vorausgesetzten Vorlage im äußersten Fall zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen kann.

c) BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Speisediensten

Gemeinnützige Körperschaften bieten häufig Essensdienste auch außerhalb ihrer Zweckbetriebe an, etwa Speisedienste in Krankenhäusern und Altersheimen, Mahlzeitenfahrdienste oder Schulkantinen. Bisher waren diese Essensdienste im Rahmen ihrer Zweckbetriebseigenschaft steuerbegünstigt, darüber hinaus nur dann voll umsatzsteuerpflichtig, wenn auch Geschirr und Besteck ausgegeben, abgeholt und gereinigt oder gesonderte Essensräume unterhalten wurden, §§ 3 Abs. 1, Abs. 9, 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999. Diese bisherige Trennlinie zur vollen Umsatzsteuerpflicht soll nach dem BFH bestehen bleiben.³² Er prüft jedoch zusätzlich, ob die ausgegebenen Speisen noch unter den Begriff einer Standardspeise nach Art eines Imbissstandes fallen. Ist dem nicht so, ist der volle Umsatzsteuersatz anzuwenden. Werden die Mahlzeiten wie im zu entscheidenden Fall nach Speiseplan gekocht, in einer Großküche hergestellt oder zu festen Uhrzeiten ausgeliefert, soll es sich dabei um keine Standardspeise mehr handeln. Die Steuerbegünstigung wird künftig also fast ausschließlich auf Speisedienste im Rahmen eines

steuerbegünstigten Zweckbetriebs Anwendung finden.

d) BFH zur Weitergabe von Stiftungsmitteln als steuerwirksamer Spende

Klägerin im vorliegenden Fall war eine nicht-gemeinnützige Stiftung, welche durch einen gemeinnützigen Verein gegründet worden war, um eine Sparkasse zu betreiben. In der Stiftungssatzung wurde geregelt, dass die Gewinne der Sparkasse nach Bildung der Gewinnrücklagen an den Verein abzuführen seien oder nach Ermessen des Stiftungsvorstands für künftige Wirtschaftsjahre vorgetragen werden könnten. Grundsätzlich stellt diese Mittelweitergabe nach Ansicht des BFH keine Einkommensverteilung im Sinne von § 8 Abs. 3 KStG dar.³³ Zwar handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, jedoch können diese mangels Gesellschafter der Stiftung gerade keine das Einkommen verteilenden Ausschüttungen darstellen. Nach Ansicht der Richter handelt es sich allerdings auch nicht um eine abzugsfähige Spende. Die Zahlungen sind auf Grund der Satzungsregelung keine freiwilligen Zuwendungen, sondern erfolgten auf Grundlage der Satzungsbindung. Auch das Ermessen des Stiftungsvorstands kann daran nichts ändern, da der Zweck der Stiftung die wirtschaftliche Mittelerzielung und der Vorstand soweit in seinen Entscheidungen gebunden war. Im entschiedenen Fall schied ein Steuerabzug somit aus. Allerdings merkten die Richter an, dass bei Vorliegen einer weniger begrenzenden Satzung ein Steuerabzug durchaus denkbar ist.

e) BFH zur steuerlichen Abziehbarkeit von Ablösezahlungen im Profi-Fußball

Nach Ansicht des BFH stellt die in den DFB-Statuten festgeschriebene exklusive Nutzungsmöglichkeit eines Profi-Fußballers ein Wirtschaftsgut dar.³⁴ Sämtliche in diesem Zusammenhang gezahlten Ausgaben stellen somit Anschaffungskosten dar. Darunter fallen nicht nur Ablösezahlungen, die unter Umständen beträchtliche Höhen erreichen können, sondern auch Provisionen, die an Spielervermittler gezahlt werden. Derartige Ausgaben sind aber nicht sofort abziehbar, sondern müssen über die Vertragslaufzeit hinweg abgeschrieben werden. Das Begehren der Bundesligavereine nach sofortiger Abziehbarkeit ist somit abgelehnt worden. Als Begründung

führt der BFH an, dass die tatsächlichen Gegebenheiten auf dem Transfermarkt eine steuerliche Abbildung der Vereine nach marktwirtschaftlichen Methoden erfordert. Auch daher ist – sofern nicht wie bei den meisten Vereinen bereits geschehen – die Ausgliederung der Profi-Sparte auf eine Kapitalgesellschaft angezeigt.

f) BFH zur Schenkungsteuerpflicht gemeinsamer Ehekonten

Ehegatten unterhalten häufig ein gemeinsames sog. Oder-Konto. Ist der eine Ehepartner geschäftlich sehr erfolgreich und erzielt der andere Partner keine oder geringere Einkünfte, greift der andere häufiger auf das Gemeinschaftskonto zu. Nach Ansicht der Richter stellen die Einzahlungen des wirtschaftlich erfolgreichen Ehepartners freigiebige Zuwendungen an den anderen Ehepartner dar und unterliegen somit grundsätzlich der Schenkungsteuer.³⁵ Zwar findet ein hoher Freibetrag Anwendung, allerdings kann dieser bei vermögenden Eheleuten unter Umständen manchmal nicht ausreichen. Einen Ausweg bietet hier die sog. Güterstands-Schaukel. Durch eine vorübergehende vertragliche Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft entsteht dem weniger verdienenden Ehepartner ein Zugewinnanspruch, für den gewisse Freibeträge gelten. Diesen Anspruch kann der Ehegatte nun auf eine Stiftung übertragen, durch welche seine finanzielle Versorgung sichergestellt wird.

g) BFH zum Auskunftsanspruch der Privatwirtschaft über ihre gemeinnützige Konkurrenz

In seinem Urteil hat der BFH klargestellt, dass privatwirtschaftlichen Unternehmen nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO grundsätzlich ein Anspruch auf Auskunft über ihre gemeinnützigen Konkurrenten beim Finanzamt zusteht.³⁶ Voraussetzung ist, dass der privatwirtschaftliche Konkurrent glaubhaft darlegen kann, wegen fehlerhafter Besteuerung nachweisbar Wettbewerbsnachteile erleiden zu können und eine Konkurrentenklage daher Aussicht auf Erfolg hätte. Nach Ansicht des BFH tritt dann das Steuergeheimnis zurück. In Zukunft werden privatwirtschaftliche Konkurrenten daher den Auskunftsanspruch nutzen, um die Aussichten einer Konkurrentenklage zu testen. Lehnt das Finanzamt den Antrag wegen unzureichender Erfolgsaussichten einer

hypothetischen Klage nach summarischer Prüfung ab, braucht der Unternehmer diese nicht zu erheben. Im Rahmen des Auskunftsanspruchs geht es letztlich um die Überprüfung der Zweckbetriebseigenschaft der gemeinnützigen Konkurrenz, da hierauf die Besteuerung fußt. Hintergrund der Einschränkung des Steuergeheimnisses ist, dass gemeinnützige Einrichtungen ihre wirtschaftlichen Aktivitäten wegen ihrer Steuerbegünstigung regelmäßig günstiger am Markt anbieten können als ihre privatwirtschaftliche Konkurrenz. Auf Grund dieses Wettbewerbsvorteils ist eine starke Begrenzung des Steuergeheimnisses nach Ansicht der Richter gerechtfertigt. Je enger sich die gemeinnützigen Anbieter an die gesetzlich geregelten Zweckbetriebstatbestände halten, desto unwahrscheinlicher ist ein Erfolg des gewerblichen Konkurrenten.

h) BFH zur umsatzsteuerlichen Privilegierung von Verpflegungsleistungen im Rahmen von Zweckbetrieben

Der BFH hatte sich mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zweckbetrieben zu beschäftigen.³⁷ Ein gemeinnütziger Anbieter von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen bot neben den eigentlichen Bildungsveranstaltungen auch Verpflegung an und vermittelte bei Bedarf die Unterbringung in einem Hotel. In der Rechnung stellte der Anbieter die Unterrichtsleistung steuerfrei und die Verpflegungs- und Übernachtungsleistung mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz ein, da sowohl Unterbringungs- als auch Verpflegungsleistung Teil der Fortbildung und damit gesetzlich geregelter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 8 AO seien. Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist allerdings, dass die Leistungen nicht zur Erwirtschaftung zusätzlicher Einnahmen dienen, sondern dazu, den gemeinnützigen Zweck zu fördern. Dies sah das zuständige Finanzamt jedoch nicht als gegeben an, sondern wendete den vollen Umsatzsteuersatz von 19% an. Unterbringungs- und Verpflegungsleistungen seien schließlich nicht eng mit dem Fortbildungsangebot verbunden. Der BFH stimmte dieser Auffassung grundsätzlich zu. Allerdings differenzierte das Gericht nach der Art der angebotenen Zusatzleistung: ein gewisses Maß an Grundverpflegung mit kleineren Snacks und Getränken bei einer längeren Veranstaltung ist als erforderliche Nebenleistung einzustufen und daher ebenfalls umsatzsteuerfrei. Darüber hinausgehende Angebote wie die im

vorliegenden Fall sind jedoch nicht erforderliche Nebenleistungen und daher nicht umsatzsteuerbefreit. Doch auch der reduzierte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG ist nicht anwendbar. Dabei äußerten sich die Richter auch zu den europarechtlichen Vorgaben. Nach der deutschen Norm sind zwar sämtliche Zweckbetriebe gemeinnütziger Akteure begünstigt, nach den europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hingegen nur Einrichtungen, die wohltätige Zwecke fördern oder der sozialen Sicherheit zuzuordnen sind. Die Vorschrift ist damit nicht europarechtskonform, jedoch scheidet nach Auffassung des Gerichts auch eine richtlinienkonforme Auslegung wegen des eindeutigen Wortlauts aus. Die europarechtlichen Vorgaben sind damit außer Acht zu lassen und nur die deutsche Regelung anzuwenden. Allerdings ist die Möglichkeit zur Rückausnahme von der Steuerprivilegierung weit auszulegen, die sich sowohl auf die Regelbesteuerung von Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen als auch auf die Regelbesteuerung von Zweckbetrieben auswirkt. Somit sind nach dem BFH sämtliche Leistungen einer gemeinnützigen Organisation oder eines Zweckbetriebs, die nicht direkt dem steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck dienen, umsatzsteuerlich nicht privilegiert. Daher war im vorliegenden Fall auf die Verpflegungs- und Unterbringungsleistungen der volle Umsatzsteuersatz anzuwenden. Die Tätigkeiten gesetzlich privilegierter Zweckbetriebe werden folglich in Zukunft zwar von der Ertragsteuer befreit sein, jedoch dem vollen Umsatzsteuersatz von 19% unterliegen, soweit nicht ein auch europarechtlich privilegierter Zweckbetrieb vorliegt oder eine Steuerbefreiung nach § 4 UStG eingreift.

i) BFH zum Ausschließlichkeitsgebot bei Zweckbetrieben

Der BFH hatte eine Konstellation zu beurteilen, in der ein Zweckbetrieb auf eine GmbH ausgelagert worden war und ein Leasinggeschäft unterhielt, das als Integrationsprojekt für Schwerbehinderte dienen sollte. Das eigentliche Geschäft unterhielt ein gewerbliches Unternehmen, während die drei schwerbehinderten Angestellten nur formal Leasingverträge abschlossen. Als Integrationsprojekt musste die GmbH nur den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% entrichten. Der BFH beurteilte dieses Projekt jedoch nicht als ausschließlich gemeinnützig,

sondern als Geschäftsbetrieb, mit dem auch wirtschaftliche Interessen zu Gunsten des Geschäftspartners verfolgt wurden.³⁸ Dementsprechend war die GmbH nicht als gemeinnützig einzustufen und hatte den vollen Umsatzsteuersatz zu entrichten. Mit diesem Urteil verdeutlicht der BFH seine Auffassung, dass ein Zweckbetrieb nach § 68 AO mit seiner gesamten Ausrichtung die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks beabsichtigen muss. Die bisherige Beurteilung nach dem prozentualen Beschäftigungsgrad Schwerbehinderter nahm der BFH hier indes nicht vor.

j) BFH zum Entzug der Gemeinnützigkeit bei Erwähnung im Verfassungsschutzbericht

Geklagt hatte ein islamisch-salafistischer Verein, der in einem Verfassungsschutzbericht von 2008 wegen Verbreitung salafistischen Gedankenguts aufgeführt worden war. Extremistische Bestrebungen wurden dem Verein jedoch nicht vorgeworfen. Daraufhin wurde dem Verein die Gemeinnützigkeit aberkannt, da er gegen grundgesetzliche Wertentscheidungen verstoßen habe. Nach Ansicht des BFH reicht eine bloße Erwähnung im Verfassungsschutzbericht jedoch nicht für einen Entzug der Gemeinnützigkeit gem. § 51 Abs. 3 AO aus.³⁹ Vielmehr ist es dann Sache des zuständigen Finanzamts, weiter zu ermitteln und eine ausreichende Beweisgrundlage zu ermitteln. Wird eine gemeinnützige Organisation allerdings im Verfassungsschutzbericht ausdrücklich als extremistisch bezeichnet, kann das Finanzamt ohne weitere Prüfung die Gemeinnützigkeit entziehen. Hiergegen kann sich die Organisation nur durch Erbringung eines Gegenbeweises wehren. Diese Möglichkeit des Gegenbeweises soll im Jahressteuergesetz 2013 abgeschafft werden mit dem Ergebnis, dass der Verfassungsschutzbericht unmittelbare Auswirkungen auf die Besteuerung einer gemeinnützigen Organisation hätte. Der Nachteil dieser Änderung bestünde zum einen in der unmittelbaren Auswirkung ohne die Möglichkeit eines außergerichtlichen Entlastungsbeweises und zum anderen darin, dass sich die Organisation dann rückwirkend gegen sämtliche Verfassungsschutzberichte zur Wehr setzen müsste. Der Gesetzesvorschlag ist zwischenzeitlich wieder zurückgezogen worden.⁴⁰

k) BFH zum steuerbefreiten Berufsverband

Berufsverbände können mangels Gemeinnützigkeit weder steuerlich begünstigte Zweckbetriebe unterhalten noch Spenden sammeln, die steuerlich absetzbar sind. Allerdings können Vermögenseinkünfte und Mitgliedsbeiträge gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Steuer befreit werden, wenn der Verband die Allgemeininteressen eines Wirtschaftszweiges vertritt. Die Voraussetzungen hierfür hat der BFH nun in einem Urteil⁴¹ konkretisiert: Erstens muss sich der Verband nicht auf eine einzelne Branche beschränken, sondern kann mehrere Wirtschaftszweige vereinen, solange ein einheitliches und für den vertretenen Wirtschaftszweig typisches Interesse wahrgenommen wird. Zweitens ist bei den zwangsläufig eintretenden wirtschaftlichen Vorteilen der Mitglieder danach zu differenzieren, ob es sich um Allgemein- oder Individualinteressen handelt. Zur Abgrenzung wendet das Gericht die Grundsätze zur Gewährung vereinsseitiger Sonderleistungen an. Werden solche vereinzelt erbracht, sind diese als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen. Erbringt der Verband insgesamt nur oder hauptsächlich solche Leistungen, handelt es sich nicht mehr um einen steuerlich privilegierten Berufsverband, die Verpflichtung gegenüber dem wirtschaftlichen Allgemeininteresse des vertretenen Wirtschaftszweiges ist verlassen. In den Grenzen eines Berufsverbandes jedoch sind die gezahlten Mitgliedsbeiträge ertragsteuerfrei.

Ob die Beiträge auch umsatzsteuerfrei sind, ist nicht abschließend geklärt. Sind die Mitglieder Unternehmer, ist wohl Umsatzsteuer zu entrichten, die jedoch durch einen Betriebsausgabenabzug wieder gemindert wird. Daneben ist in dem Urteil des BFH zu beachten, dass die Satzungsstrenge, die von gemeinnützigen Körperschaften zu fordern ist, für Berufsverbände nicht gilt. Insofern ist für einen Berufsverband nur anhand der tatsächlichen Geschäftsführung über dessen Steuerbefreiung zu entscheiden, welche durch eine entsprechend genau geregelte Satzung in die gewünschte Richtung gelenkt werden kann.

l) BFH zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Stiftungen

Eine gemeinnützige Stiftung kann grundsätzlich auch mit Gesellschaftsanteilen ausgestattet werden. Der BFH stellt in dieser

Hinsicht nun klar, dass hierbei eine steuerliche Begünstigung einschlägig sein kann.⁴² Dies gilt zum einen hinsichtlich der Grunderwerbsteuer. Besitzt eine Personen- oder Kapitalgesellschaft Immobilien und werden mindestens 95% der Anteile dieser Gesellschaft auf eine Stiftung übertragen, ist der Vorgang üblicherweise grunderwerbsteuerpflichtig. Bei einer unentgeltlichen Übertragung finden allerdings vorrangig Schenkungs- und Erbschaftsteuer Anwendung, welche gem. § 3 Nr. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer verdrängen. Bislang fiel somit bei einer Schenkung an einen gemeinnützigen Empfänger, der durch eine einzelne Übertragung mindestens 95% der Anteile erhielt, keine Steuer an. Wurden die Anteile jedoch sukzessiv übertragen, wurde bei Überschreitung der 95%-Grenze, auch nur durch einen „Zwergenanteil“, insgesamt doch die Grunderwerbsteuer fällig. Diese Rechtsprechung hat der BFH nun geändert. Demnach ist auch bei einer sukzessiven Schenkung der einzelnen Anteile künftig keine Grunderwerbsteuer mehr fällig, auch wenn am Ende mehr als 95% der Anteile in eine Hand geschenkt werden. Bei einer teilweisen Entgeltlichkeit der Anteile werden nur diese Anteile grunderwerbsteuerpflichtig.

Dies vereinfacht die schrittweise Gründung einer Stiftung sehr. Denn der Stifter kann zukünftig zunächst zu Lebzeiten einen Teil seiner Anteile auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen und dabei den Sonderausgabenabzug in Anspruch nehmen. Sodann werden die restlichen Anteile von Todes wegen auf die Stiftung übertragen, ohne dass eine Grunderwerbsteuer anfällt. In einem weiteren Urteil zu dieser Thematik hat der BFH festgestellt, dass eine Schenkung auch den zukünftigen Veräußerungserlös aus Gesellschaftsanteilen zum Gegenstand haben kann.⁴³ Es können somit zunächst die Anteile an einer Gesellschaft auf eine Stiftung übertragen und anschließend der Betrieb veräußert werden. Grundlage für den Sonderausgabenabzug beim Spender ist dann der Veräußerungserlös. Bedingung ist nur, dass die Stiftung zwischenzeitlich nicht über die Anteile verfügen kann. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Zuwendung ist die Veräußerung, da der Stiftung trotz vorheriger Anteilsübertragung nur der Veräußerungserlös zugewendet wird.

m) BFH zur Unternehmenseigenschaft von Kindergärten

Die rechtliche Behandlung der institutionellen Kinderbetreuung erfährt derzeit einen starken Wandel. So behandelt die Rechtsprechung diese als wirtschaftliche Tätigkeit, wodurch der e.V. als Rechtsform nicht mehr praktikabel scheint. Vielmehr sind Kindergärten und Tagesstätten künftig als gGmbH, gUG oder Genossenschaft auszugestalten. Auch für staatlich betriebene Einrichtungen hat dies Auswirkungen, die der BFH nun in einer Entscheidung beschrieb.⁴⁴ Danach stellt eine Kindertageseinrichtung einen körperschaftsteuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art dar. Von dieser Feststellung sind sämtliche Einrichtungen betroffen, die von Kreisen und Gemeinden betrieben werden. Auch wenn ein Rechtsanspruch auf einen Kindergartenplatz besteht, sind kommunale Kindergärten nicht dem staatlichen Hoheitsanspruch zuzurechnen, sofern es sich um Betriebe gewerblicher Art handelt. Dann unterliegen sie der Ertragsteuer und können nicht – wie bisher – in den kommunalen Haushalt eingestellt werden. Die Verwaltung der Vereinsregister hat schon länger immer mehr Kinderbetreuungseinrichtungen die Eintragung ins Register versagt, weil die wirtschaftliche Ausrichtung zu stark war. Nichts anderes kann für Kinderbetreuungseinrichtungen in öffentlicher Hand gelten, die ebenso als wirtschaftliche Betriebe einzuordnen sind, nicht als nicht-wirtschaftliche hoheitliche Tätigkeiten. Daraus folgt die grundsätzliche Steuerpflichtigkeit derartiger Einrichtungen. Der einzige Weg zur Steuerbefreiung ist dann die Beantragung der Gemeinnützigkeit. Dementsprechend sind die Betreuungseinrichtungen von Anfang an auszurichten oder umzustrukturieren. Des Weiteren entspricht das Urteil der Rechtsprechungstendenz, die Auslagerung kommunaler Pflichtaufgaben auf gemeinnützige Rechtsträger zuzulassen. Damit wird auch die Bedeutung der PPP (Public-Private-Partnership) nachlassen und eine Fokussierung auf PNP (Public-Non-Profit-Partnership) zunehmen.

n) BFH zum steuerrechtlichen Beginn einer Treuhandstiftung

Der BFH hatte einen Fall zu entscheiden, in dem es darum ging, ab wann eine Treuhandstiftung im Sinne des Steuerrechts existiert.⁴⁵ Eine Treuhandstiftung beschreibt die Gestaltung, dass ein Stifter einem Treuhänder Vermögenswerte übergibt und bestimmt, dass diese für einen bestimmten Zweck einzusetzen sind. Eine Treuhandstiftung ist unselbstständig und nicht rechtsfähig. Nichtsdestotrotz kann die

Treuhandstiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG der Körperschaftsteuer unterliegen und als gemeinnützig anerkannt werden. Dann ist sie steuerlich rechtsfähigen Stiftungen gleichgestellt. Der BFH hat nun entschieden, dass der Zeitpunkt des Beginns der steuerrechtlichen Relevanz einer Treuhandstiftung in einer Einzelfallbetrachtung festzustellen ist. Mögliche Zeitpunkte sind der Beschluss der Satzung, die Aufnahme einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit oder die Übertragung der Vermögenswerte. Entscheidend ist der Verlust der Möglichkeit der Einflussnahme auf Seiten des Stifters. Bei Errichtung einer Treuhandstiftung von Todes wegen ist dies der Tod des Stifters, bei einer Treuhandstiftung als Nacherbe der Tod des überlebenden Ehegatten oder ähnliches. In dem Zeitpunkt entsteht die Stiftung unmittelbar als Subjekt der Körperschaftsteuer, wodurch dieser Zeitpunkt derjenige ist, in dem die Gemeinnützigkeit beginnen sollte. Probleme lassen sich durch eine frühzeitige Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt vermeiden.

o) BFH zur Gewerbesteuerbefreiung von Erträgen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Klägerin war eine gGmbH, die ein Krankenhaus betrieb und damit einen Zweckbetrieb nach § 67 AO unterhielt. Das zuständige Finanzamt setzte den Gewerbesteuermessbetrag für ihre Erträge aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb auf 20 Euro fest. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umfasste unstreitig die nichtärztlichen und nichtpflegerischen Leistungen. Die Klägerin begehrte jedoch auch die Erträge aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als gewerbesteuerbefreit anzuerkennen nach § 3 Nr. 20 lit. b GewStG. Der BFH stellte fest, dass dieser zwar eine Gewerbesteuerbefreiung für Krankenhäuser enthält, die als Zweckbetrieb gelten.⁴⁶ Allerdings umfasst diese Befreiung nach Ansicht der Richter nicht den gesamten Gewerbeertrag des Trägers des Zweckbetriebs. Die Steuerbefreiung beziehe sich nur auf die begünstigten wirtschaftlichen Erträge. Andernfalls könnten Kapitalgesellschaft dergestalt der Gewerbesteuer entgehen, dass sie ein Krankenhaus unterhalten. Die Abgrenzung der Erträge aus dem Betrieb des Krankenhauses hat mangels einer steuerrechtlichen Definition anhand sozialrechtlicher Anhaltspunkte zu geschehen. Demnach sind solche Erträge von der Steuerbefreiung eines Krankenhauses erfasst, die mit ärztlichen und pflegerischen Leistungen

zusammenhängen. Das Begehren der klagenden gGmbH wurde daher abgelehnt.

p) BFH zum Grundstockvermögen einer Stiftung

Der vorliegende Fall betraf eine Stiftung, bei der die Verwaltungskosten ca. 50% der Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke betrugen.⁴⁷ Diese hohen Kosten konnte sie nicht aus den Erträgen decken und griff daher auf das Grundvermögen zurück. Das Finanzamt sah darin einen Verstoß gegen das Mittelverwendungsverbot und erkannte der Stiftung die Gemeinnützigkeit ab. Die Satzung der Stiftung enthielt eine Bestimmung, nach der bei dringendem Bedarf auf das Grundvermögen nach vorherigem einstimmigem Vorstandsbeschluss zurückgegriffen werden konnte. Der BFH stellte zunächst klar, dass als frei verfügbare Mittel nur Spenden und tatsächlich realisierte Erträge gelten. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unantastbarkeit des Grundvermögens der Stiftung kommt nach Ansicht der Richter nur in Betracht, wenn und soweit die Satzung dies zur Erfüllung des Stiftungszwecks vorsieht. Diese Ausnahme verneinte das Gericht hier. Voraussetzung ist die Erfüllung der eigenen Satzungsbestimmungen. In diesem Fall hatte kein – wie von der Satzung gefordert – besonderer Beschluss über den dringenden Bedarf stattgefunden. Damit bleibt ein Rückgriff auf das Grundvermögen zwar möglich, jedoch nur unter engen Voraussetzungen.

q) BFH zur Spendenbestätigung, die nicht hätte ausgegeben werden dürfen

Der Kläger hatte eine Spende an einen Sportverein geleistet und wollte diese in seiner Steuererklärung entsprechend berücksichtigen lassen.⁴⁸ Der Sportverein hatte jedoch in der vergangenen Zeit trotz mehrfacher Aufforderung keine Steuererklärung abgegeben, die Überprüfung der Gemeinnützigkeit war dem Finanzamt somit nicht möglich. Dementsprechend hatte das Finanzamt den Verein ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen untersagt sei. Nach Ansicht der Richter stand der Berücksichtigung der Spende beim Kläger entgegen, dass der Sportverein zum Zeitpunkt der Zuwendung keine Bestätigung hierüber hätte ausstellen dürfen. Diese wurde auch nicht nachträglich rechtmäßig, indem der Sportverein seine

Anerkennung wiedererlangte. Vielmehr hätte der Kläger eine neue Zuwendungsbestätigung einholen müssen. Diese könnte er dann in einem Verfahren gegen den entsprechenden Einkommensteuerbescheid dem Finanzamt nachreichen. Das hatte der Kläger aber nicht getan, wodurch nach Auffassung des Gerichts die Entscheidung zur Nichtberücksichtigung der Spende rechtmäßig war. Auch die Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 S. 1 EStG half dem Kläger nicht weiter, da ihm auf Grund seiner Mitwirkung in den Organen des Sportvereins dessen Steuerversäumnisse bekannt gewesen seien.

r) BFH zum Sponsoring, wenn der Sponsor der Veranstalter ist

Ein Unternehmer hatte seine Geschäftspartner zu einer Schiffsreise eingeladen und die damit in Zusammenhang entstandenen Kosten steuerlich in Abzug gebracht, das Finanzamt ließ den Abzug jedoch nicht zu. Der BFH bestätigte diese Auffassung: es sei nicht auszuschließen, dass die Aufwendungen für die Schiffsreise mit der privaten Lebensführung des Unternehmers in Verbindung stehen.⁴⁹ Daher bestimmt § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG, dass derartige Ausgaben nicht zum Abzug zuzulassen sind. Sinn und Zweck der Regelung ist es, die Ausgaben, die ihrer Art nach überflüssige und unangemessene Repräsentationskosten darstellen, im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens nicht auf die sonstigen Steuerzahler abzuwälzen. Daneben stellte der BFH klar, dass sich der Unternehmer auch nicht auf Verwaltungserlasse stützen kann, die Sponsoringausgaben für VIP-Logen und Business-Seats zum Betriebsausgabenabzug zulassen, denn diese sind nur einschlägig, wenn der Sponsor von einem Veranstalter ein Leistungspaket erhält. Dies birgt für gemeinnützige Körperschaften einen entscheidenden Punkt: Sponsoring liegt nur dann wirklich vor, wenn ein Sponsor die fremde Veranstaltung eines Gemeinnützigen unterstützt. Ist er hingegen selbst Veranstalter, kann er sich für den Betriebsausgabenabzug nicht auf die Erlasse der Finanzbehörden berufen.

s) BFH zum Einkommensteuererlass bei betagten Spendern

Die damals 84-jährige Klägerin leistete im Steuerjahr 2009 eine Spende in Höhe von 155.000 Euro. Ihre Einkünfte betrugen demgegenüber lediglich

38.037 Euro, weswegen für die Spende nur ein Sonderausgabenabzug in Höhe von 7.608 Euro möglich war. Die Klägerin beantragte daraufhin beim zuständigen Finanzamt nach § 163 AO im Wege der Billigkeit, ihre Einkommensteuer auf 0 Euro festzusetzen, da sie den Spendenvortrag auf Grund ihres fortgeschrittenen Alters voraussichtlich nicht mehr zu Lebzeiten würde nutzen können. Das zuständige Finanzamt wie auch der BFH lehnten dies jedoch ab.⁵⁰ Die zu erwartende Nicht-Ausnutzung des Spendenvortrags wegen hohen Alters rechtfertigt nicht den Erlass der Einkommensteuer. Andernfalls wird nach Ansicht des Gerichts die Wertung des Gesetzgebers, eine Differenzierung zwischen älteren und jüngeren Steuerpflichtigen zu vermeiden, in einem zu hohen Maße unterlaufen. Die Annahme einer derartigen Billigkeitsmaßnahme führe zu einer Flut an Einzelfallentscheidungen, die die gesetzlichen Wertungen letztlich obsolet machten. Spenden sollten also gerade bei fortgeschrittenem Alter langfristig geplant werden, um einen Sonderausgabenabzug noch vollumfänglich nutzen zu können.

t) BFH zur Einstufung einer Immobilieninvestition als steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb

Klägerin in dem vom BFH zu entscheidenden Fall war die Gesellschafterin einer oHG, die einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb.⁵¹ Neben diesem Grundstückshandel wurde von der Klägerin ein weiteres Objekt erworben und nach Umbaumaßnahmen wieder veräußert. Diesen Vorgang stufte das zuständige Finanzamt als gewerblichen Grundstücks-handel ein, obwohl die oHG nicht beteiligt war, und erließ einen Gewinnfeststellungsbescheid, gegen den sich die Klägerin wehrte. Nach ihrer Ansicht habe es sich bei dem Vorgang um eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit gehandelt. Dem folgte der BFH jedoch nicht. Eine Aufteilung von Immobiliengeschäften in einen vermögensverwaltenden und einen gewerblichen Teil gebe es nicht. Die Abgrenzung erfolgt vielmehr danach, ob die Erzielung von Mieteinnahmen (dann vermögensverwaltend) oder die Erwirtschaftung eines Gewinns aus Weiterverkauf der Immobilie (dann gewerblicher Handel) im Mittelpunkt steht. Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte erworben und wieder veräußert, ist die Erwirtschaftung eines Gewinns und somit ein gewerblicher Handel indiziert. Bei dieser Drei-

Objekte-Grenze werden auch Fondsbeteiligungen und Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften berücksichtigt. Somit war die Grenze von drei Objekten durch die Klägerin auf Grund ihrer Beteiligung an der oHG deutlich überschritten. Sind somit gemeinnützige Körperschaften an einem Immobilienfonds beteiligt, ist Vorsicht geboten, wenn sie ein eigenes einzelnes Objekt veräußern wollen. Eine Immobilieninvestition ist daher langfristig zu planen und gegebenenfalls zu verlängern, um nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft zu werden.

2. Entscheidungen der Finanzgerichte

a) FG Bremen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit europaweiter Spenden

Das Urteil des FG Bremen ist im direkten Zusammenhang mit dem EuGH-Urteil in der Rechtssache “Persche” zu sehen, welches die Anforderungen an europaweite Spenden deutlich senkte. Die Richter des FG Bremen hatten nämlich als erste nach dem “Persche”-Urteil einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem es um die Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden ging.⁵² Klägerin war eine in Deutschland ansässige GmbH, die den Bau einer russisch-orthodoxen Kirche auf dem Gelände der russischen Botschaft in Rom fördern wollte. Hierzu leistete die GmbH eine Spende an eine italienische gemeinnützige Organisation. Diese Spende wollte sie steuerlich in Abzug bringen, was das zuständige Finanzamt ablehnte. Das FG Bremen hingegen befürwortete die Abzugsfähigkeit der Spende. Juristische Personen können zwar unter den grundsätzlich gleichen Bedingungen wie natürliche Personen steuerabzugsfähige Spenden leisten, allerdings haben sie darauf zu achten, dass es sich hierbei nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG handelt. Ein Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung kann darin liegen, dass die Zahlung auf Grund eines besonders engen Verhältnisses von Gesellschafter und dem Empfänger der Spende erfolgte. Von einem derartigen Näheverhältnis war nach Ansicht des Gerichts auszugehen, wenn ein Gesellschafter oder ein Vereinsmitglied gleichzeitig Mitglied beim Spendenempfänger war. Unterstützte der Gesellschafter oder das Vereinsmitglied nur ideell die Arbeit des Spendenempfängers, begründete dies noch kein Näheverhältnis. Ein Aspekt, der für ein Näheverhältnis

spricht, war demgegenüber ein besonderes Spendenverhalten, das vom bisherigen Spenden abweicht, etwa hinsichtlich des Umfangs der Spende. Dieses Indiz griff jedoch nicht, sofern es sich um die erste Spende der Körperschaft handelte, da es mithin kein vergleichbares Spendenverhalten gab. Im vorliegenden Fall handelte es sich somit grundsätzlich um eine abzugsfähige Spende.

Zu den besonderen Voraussetzungen im Rahmen einer grenzüberschreitenden Spende hatte der deutsche Gesetzgeber unlängst weit strengere Maßstäbe angesetzt und gefordert, dass der ausländische Spendenempfänger die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht erfüllen muss, damit eine grenzüberschreitende Spende abzugsfähig ist, § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG. Diese Voraussetzung prüfte das Gericht anhand der Satzung der italienischen Organisation. Allerdings konnte nach Ansicht der Richter unter Berücksichtigung der europäischen Grundfreiheiten nicht die Mustersatzung der AO als Maßstab gelten. Vielmehr war eine materiell vergleichbare Güte zu prüfen, welche gegeben war. Zudem genügte es, dass die Organisation in Italien der behördlichen Aufsicht und so der staatlichen Kontrolle unterlag. Die potenzielle Förderung des Ansehens Deutschlands im Ausland oder deutscher Steuerpflichtiger nach § 51 Abs. 2 AO musste das Gericht für den streitigen Veranlagungszeitraum noch nicht prüfen. Es ist daher nach wie vor unklar, wie ein solcher Inlandsbezug nachgewiesen werden kann. Hinsichtlich der Spendenbescheinigung betonte das Gericht erneut, dass das Formular des ausländischen Spendenempfängers nicht formell dem deutschen Vordruck entsprechen muss, sondern nur materiell. Auch diese Voraussetzung war gegeben. Die letzte Hürde schließlich war die zeitnahe Verwendung der Spende für den bestimmten Zweck, welche erfolgt war. Damit handelte es sich um eine abzugsfähige Spende, die das Finanzamt zu berücksichtigen hatte. Die Entscheidung ist insbesondere für Kapitalgesellschaften zu beachten, die altruistisch tätig werden und spenden wollen.

b) FG Münster zur steuerlichen Abzugsfähigkeit grenzüberschreitender Spenden

Die steuerliche Abzugsfähigkeit europaweiter Spenden war in einem Verfahren vor dem FG Münster erneut Thema.⁵³ Geklagt hatte der Steuerberater Persche, der bereits im ersten Rechtszug mit seiner Klage gegen das zuständige Finanzamt Lüdenscheid vor dem EuGH Recht bekommen hatte. Herr Persche begehrte die steuerliche Abzugsfähigkeit von Sachspenden an eine gemeinnützige Einrichtung mit Sitz in Portugal. Im zweiten Rechtszug versagte ihm das FG Münster nun trotz gegenteiligen Urteils des EuGH den Steuerabzug. Das Gericht wendete die in Deutschland geltenden formalen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen in strenger Auslegung an, um die Voraussetzung der hypothetischen Anerkennung der portugiesischen Einrichtung als gemeinnützig in Deutschland zu prüfen. Damit widersprach das Gericht indirekt dem FG Bremen, das in einem anderen Urteil die formalen Kriterien sehr großzügig ausgelegt hatte.⁵⁴ Nach Ansicht des EuGH im ersten Rechtszug ist es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates, die Voraussetzungen für die Anerkennung einer grenzüberschreitenden Spende zum Steuerabzug festzulegen. Der deutsche Gesetzgeber hatte daraufhin festgelegt, dass für einen Spendenabzug die ausländische Empfängerorganisation zum einen bei einer hypothetischen Prüfung die Voraussetzungen der Anerkennung als gemeinnützig in Deutschland erfüllen (§ 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG) und zum anderen gem. § 51 Abs. 2 AO einen Inlandsbezug aufweisen muss. Im vorliegenden Fall bemängelten die Richter, dass die Satzung des portugiesischen Empfängers keine Regelung zur Vermögensbindung oder eine vergleichbare Vorschrift enthielt. Daher war die Organisation nach deutschem Recht nicht als gemeinnützig anerkennungsfähig und somit kein privilegierter ausländischer Spendenempfänger. Damit legte das FG Münster deutlich strengere Maßstäbe an als das FG Bremen dies getan hatte. Diesem hatte es noch genügt, dass auf Grund der hoheitlichen Aufsicht im Staat der Ansässigkeit keine Anzeichen vorlagen, welche auf eine mangelhafte Vermögensbindung hindeuteten.

Die Richter in Münster kritisierten darüber hinaus die Zuwendungsbestätigung, die die portugiesische Organisation ausgestellt

hatte. So ist zwar – wie auch das FG Bremen festgestellt hatte – eine Verwendung des amtlichen deutschen Vordrucks nicht erforderlich. Allerdings müsse die ausländische Zuwendungsbestätigung dieselben Angaben enthalten, die auch in Deutschland vorausgesetzt würden. Hierzu zählt auch die Bestätigung der Zuwendungsverwendung ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke. Der Fall liegt nun beim BFH und könnte damit erneut vor den EuGH gelangen. Idealerweise sollte der Gesetzgeber tätig werden und klare Richtlinien für europaweite Spenden aufstellen. Die stark divergierenden Urteile der beiden Finanzgerichte verdeutlichen das Bedürfnis nach legislativer Klarstellung.

c) FG Thüringen zur Gemeinnützigkeit eines von Langzeitarbeitslosen
ausgeführten Mahlzeitendienstes

Eine Leistung, die häufig von gemeinnützigen Organisationen angeboten wird, ist die Zubereitung und Verteilung von Mahlzeiten an Personen, die hilfsbedürftig sind. Diese Leistung ist steuerlich dann als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn nur hilfsbedürftige Personen die Leistung erhalten. Das FG Thüringen hat die Perspektive dieser Betrachtung nun grundlegend verschoben.⁵⁵ Klägerin war eine gGmbH, die einen solchen Mahlzeitendienst betreibt. Das Finanzamt hatte diesen als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingestuft mit der Folge, dass er vollumfänglich zu versteuern war. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Leistung dem Träger von Kindertagesstätten gegenüber erbracht würde, obwohl die Kinder das Essen erhielten. Eine solche Dreieckskonstellation war vom BFH bei Betrieben aus der Wohlfahrtspflege in der Vergangenheit nicht gebilligt worden. Im vorliegenden Fall jedoch bestand die Besonderheit, dass zur Erbringung der Mahlzeitendienste Langzeitarbeitslose eingesetzt wurden. Durch die Leistung zur Wiedereingliederung der Langzeitarbeitslosen in den Arbeitsprozess wirkte der Dienst letztlich doch gemeinnützig, zumal gleichzeitig Schulungen zur Wiedereingliederung angeboten wurden. Die Konkurrenz zu nicht gemeinnützigen Anbietern derartiger Essensdienste war nach Auffassung des Gerichts unvermeidbar. Nach dieser Rechtsprechung kann also nicht nur die Tätigkeit selbst, sondern auch der Arbeitseinsatz hierfür zur Einstufung als gemeinnütziger Zweckbetrieb führen.

d) FG Düsseldorf zum Übungsleiterfreibetrag

Nach § 3 Nr. 26 EStG ist ein Übungsleiterfreibetrag bis zu einer Höhe von 2.100 Euro pro Jahr von der Einkommensteuer befreit. Dabei handelt es sich um die Vergütung verschiedener nebenberuflicher Tätigkeiten, die sich jedoch ausreichend von einer möglicherweise sogar parallelen hauptberuflichen Tätigkeit für denselben Arbeitgeber trennen lassen müssen. Das Gericht hatte im vorliegenden Fall zu entscheiden, was unter einer ausreichenden Trennung zu verstehen ist.⁵⁶ Klägerin war eine gemeinnützige Körperschaft, bei der Fachkräfte zur schulischen Ganztagsbetreuung angestellt waren, die darüber hinaus Kunst- und Sport-AGs für Schüler anboten. Diese wurden mit einem Übungsleiterfreibetrag ohne Lohnsteuerabzug vergütet. Das Finanzamt forderte die Lohnsteuer nach mit der Begründung, dass die beiden Tätigkeiten in direktem Zusammenhang stünden. Die Richter jedoch beurteilten die Leitung von AGs und die Ganztagsbetreuung als deutlich abgrenzbare Tätigkeiten. Ein Zusammenhang wie vom Finanzamt angenommen besteht nur dann, wenn mit der Übungsleitertätigkeit eine Nebenpflicht aus dem Arbeitsverhältnis erfüllt wird oder der Übungsleiter im Rahmen der AG den Weisungen des Arbeitgebers unterliegt. Beides sah das Gericht aber nicht als gegeben an. Für gemeinnützige Körperschaften, bei denen ein ähnliches Angebot besteht, empfiehlt es sich dennoch, in den entsprechenden Verträgen eine genaue Beschreibung vorzunehmen, um die Abgrenzbarkeit sicherstellen zu können.

e) FG Münster zur steuerlichen Absetzbarkeit von Nebenkosten einer Sachspende

Erhält eine gemeinnützige Organisation eine Sachspende, ist diese üblicherweise umsonst. Lediglich wenn die Sache noch überführt werden muss, eine notarielle Beurkundung erforderlich macht oder ähnliche Nebenkosten verursacht, wird die empfangende Organisation finanziell belastet. In dem Fall, den das FG Münster zu entscheiden hatte, handelte es sich um eine Erbauseinandersetzung, in deren Folge auch vermietete Objekte verteilt wurden und so Kosten für die Eintragung im Grundbuch und ähnliches entstanden.⁵⁷ Bisher wurden derartige Kosten nicht als Anschaffungskosten betrachtet und waren daher steuerlich nicht zu

berücksichtigen. Nach dem Urteil des FG Münster hingegen sind die anfallenden Nebenkosten zu den ursprünglichen Anschaffungskosten zu addieren, wodurch die Bemessungsgrundlage für die AfA erhöht wird. Im Endergebnis sind die Nebenkosten somit steuerlich zu berücksichtigen. Für gemeinnützige Organisationen würde das bedeuten, dass ein Grundstück, welches der Organisation gespendet wird, im Anschluss zur Einnahmenerwirtschaftung genutzt werden könnte, wobei die Einnahmen durch die Nebenkosten steuerwirksam gemindert würden. Dieses Urteil liegt nun dem BFH zur Entscheidung vor.

f) FG Düsseldorf zur Schenkung einer Besserungsabrede an eine
gemeinnützige Einrichtung

Das FG Düsseldorf musste einen Fall entscheiden, in dem es um die Abtretung einer sog. Besserungsabrede ging, welche im Rahmen eines nachrangigen Darlehens vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft geleistet wurde.⁵⁸ Der Gesellschafter räumte der GmbH ein Darlehen ein und erhielt dafür als Gegenleistung die Besserungsabrede, bei der es sich um das Versprechen handelt, das Darlehen in wirtschaftlich besseren Zeiten zurück zu leisten. Derartige Darlehen können zwar steuerlich abgeschrieben werden; dennoch verbleibt bei dem darlehensgebenden Gesellschafter eine wertlose Besserungsabrede. Um diese Besserungsabreden letztlich aus den Handelsbüchern zu bekommen, werden sie häufig abgetreten. Auch im zu entscheidenden Fall hatte der Gesellschafter die Forderung mit der Besserungsabrede für einen lediglich symbolischen Kaufpreis verkauft. Die Forderung wurde aber auf Grund einer Besserung der finanziellen Situation des Unternehmens wieder werthaltig, die Rückzahlung erfolgte an den Forderungserwerber. Das Finanzamt stufte den Verkauf weit unter Wert als Schenkung ein und forderte eine entsprechende Schenkungsteuer. Wird die Forderung samt Besserungsabrede aber an eine gemeinnützige Körperschaft abgetreten, entfällt die Schenkungsteuer und es entsteht vielmehr ein Spendenabzug.

g) FG Berlin-Brandenburg zu neuen Handlungsformen zur Erfüllung
kommunaler Pflichtaufgaben

Das FG hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein Landkreis eine seiner

hoheitlichen Aufgaben auf eine von ihm selbst gegründete GmbH ausgegliedert hatte. Dabei handelte es sich um die Durchführung eines Rettungsdienstes. Die beauftragte GmbH wollte sich danach als gemeinnützig anerkennen lassen, was das zuständige Finanzamt jedoch unter Hinweis auf ihre mangelnde Selbstlosigkeit (§ 55 AO) ablehnte. Das FG widersprach dem Finanzamt allerdings.⁵⁹ Entscheidend ist nach Ansicht der Richter, dass die Aufgabe, die der GmbH übertragen wurde, eine gemeinnützige Tätigkeit ist. Daher erfüllt die GmbH mit der Wahrnehmung der ihr übertragenen Tätigkeit eine hoheitliche Pflichtaufgabe. Die Übertragung einer solchen Pflichtaufgabe auf eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gegründete Körperschaft ist jedoch nicht anders zu beurteilen als bei einer Übertragung durch gemeinnützige Verbände. Zudem ist die Dreieckskonstellation nach Ansicht des Gerichts im Hinblick auf die Ertragsteuer unproblematisch. Auch die Eigenschaft als Zweckbetrieb ist zumindest bezüglich der klassischen Rettungsdienstleistung gegeben. Der Fall ist nun beim BFH anhängig. Sollte dieser das Urteil des FG bestätigen, ist künftig immer dann, wenn durch eine hoheitliche Aufgabe zugleich einer der steuerlich privilegierten Zwecke des § 52 Abs. 2 AO verfolgt wird, an die Ausgliederung der Tätigkeit auf eine – gegebenenfalls neu zu gründende – Körperschaft zu denken.

h) FG Hessen zu den Satzungsvoraussetzungen bei der Förderung einer Körperschaft

Sollen Mittel an eine andere Körperschaft weitergegeben werden, wird dazu häufig eine Förderkörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO eingesetzt.⁶⁰ Das FG Hessen hatte nun die Frage zu klären, ob sich die satzungsmäßigen Zwecke von Förderkörperschaft und geförderter Körperschaft entsprechen müssen. Bei einer Förderkörperschaft müssen Beschaffung und Weitergabe von Mitteln an andere gemeinnützige Organisationen als Zweck in die Satzung aufgenommen werden. Nach Auffassung des FG Hessen muss die Beschaffung der Mittel in einer Förderkörperschaft zu denselben Zwecken erfolgen, welche auch die geförderte Körperschaft verfolgt. Das hat zur Folge, dass eine Weitergabe von Mitteln an eine Organisation, die andere Zwecke verfolgt als die Förderkörperschaft, zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer Förderkörperschaft führen kann.

Wird eine Förderkörperschaft jedoch nur für die Mittelerwirtschaftung einer bestimmten gemeinnützigen Organisation verwendet, entfällt diese Beschränkung, da die satzungsmäßige Förderung dieser einen bestimmten Organisation auch die Förderung ihrer Zwecke umfasst.

i) FG Baden-Württemberg und FG Schleswig-Holstein zur
Stiftungserrichtung mit Grundstücken und zur “Vorstiftung”

Das FG Schleswig-Holstein hat festgestellt, dass die Übertragung eines zur Errichtung einer Stiftung eingebrachten Grundstücks nicht grunderwerbsteuerpflichtig ist.⁶¹ Bereits das Versprechen eines Stifters, der nicht-gemeinnützigen Stiftung bei Gründung ein Grundstück zu übertragen, begründet mit Anerkennung der Stiftung die Pflicht zur Schenkungsteuer. Der spätere Vollzug des Versprechens, also die Übertragung des Grundstücks auf die Stiftung, löst dagegen keine Grunderwerbsteuer aus. Dies gilt selbst dann, wenn die Schenkungsteuer nicht geleistet wird, etwa weil es sich um eine gemeinnützige Stiftung handelt oder das Finanzamt die Steuereinzahlung schlicht vergisst. Indem das FG auf den Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung abstellte, machte es gleichzeitig deutlich, dass es anders als bei der GmbH kein rechtlich relevantes Vorstadium gibt. Eine Vorstiftung existiert rechtlich gesehen nicht, wie auch das FG Baden-Württemberg bestätigte.⁶² Eine Stiftung sollte daher erst mit der Sammlung von Spenden beginnen, wenn sie durch die Stiftungsbehörde anerkannt worden ist. Andernfalls droht eine Spendenhaftung.

Des Weiteren stellt das FG Schleswig-Holstein klar, dass selbst wenn zum Stiftungsgeschäft bei der Stiftungsgründung ein Grundstück gehört, keine notarielle Beurkundung erforderlich ist. Denn mit der Anerkennung der Stiftung ist der Stifter an sein Versprechen, das Grundstück auf die Stiftung zu übertragen, gebunden. Rechtsgrund sei, so das FG Schleswig-Holstein unter Berufung auf den BGH,⁶³ das nur der Schriftform unterliegende Stiftungsgeschäft, nicht eine Schenkung.

j) FG Düsseldorf zu Nichtveranlagungsbescheinigungen

Das Urteil des FG Düsseldorf befasst sich mit der steuerlichen Wirkung von Nichtveranlagungsbescheinigungen.⁶⁴ Gemeinnützige Körperschaften

gehen häufig davon aus, dass eine derartige Bescheinigung ihre steuerliche Privilegierung festsetzt und sie keine weiteren Erklärungen einreichen müssen. Allerdings sollten sich gemeinnützige Körperschaften hierauf nicht verlassen. Die Nichtveranlagungsbescheinigung stellt zunächst nur fest, dass keine Kapitalertragsteuer angesetzt wird. Sie ist quasi nur schriftlicher Ausdruck einer zunächst berechtigten Vermutung. Die Entscheidung im späteren Steuerbescheid wird hierdurch nicht tangiert, das Finanzamt kann sich anders entscheiden, ohne eine gesonderte Begründung angeben zu müssen. Denn erst im Steuerbescheid muss das Finanzamt detailliert prüfen, ob eine Organisation wirklich gemeinnützig ist. Im vorliegenden Fall hatte der gemeinnützige Akteur angenommen, auf Grund der Nichtveranlagungsbescheinigung von den Steuererklärungspflichten befreit zu sein. Das Gericht erteilte dem jedoch eine Absage und stellte fest, dass nach wie vor eine ausführliche Steuererklärung erstellt werden muss. Ein Verstoß gegen diese Erklärungspflichten kann sogar dazu führen, dass der gemeinnützigen Körperschaft die Gemeinnützigkeit aberkannt wird – die zuvor erteilte Nichtveranlagungsbescheinigung schützt nicht davor. Auch die Bescheinigung über die vorläufige Erfüllung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen, die einer Organisation auf Antrag ausgestellt wird, entfaltet keine solche Befreiungswirkung. Es ist also für gemeinnützige Körperschaften darauf zu achten, auf jeden Fall eine den Anforderungen entsprechende Steuererklärung zu erstellen.

k) FG Münster zum Streitwert eines begehrten Freistellungsbescheids

Das FG Münster entschied mit seinem Beschluss, wie der Streitwert einer Klage auf Erlass eines Freistellungsbescheids festzusetzen ist.⁶⁵ Bei einer nachträglich begehrten Freistellung beträgt die begehrte Steuerfestsetzung 0 Euro. In diesem Fall ist der Auffangstreitwert von 5.000 Euro festzusetzen. Wird ein solcher nachträglicher Freistellungsbescheid erlassen, erkennt das Gericht allerdings rückwirkend auch die Berechtigung der Organisation an, steuerabzugsfähige Spenden zu sammeln. Das FG Münster entschied, dass in solch einem Fall der Auffangstreitwert nicht angemessen ist, da Spenden meist die Hauptfinanzierungsquelle einer gemeinnützigen Organisation sind und beträchtliche Höhen erreichen können. Daher ist der Streitwert vielmehr

anhand der zukünftig zu erwartenden Spendeneinnahmen festzusetzen, die sich wiederum aus den Einnahmen des Vorjahres ergeben. Dieser höhere Streitwert ist jedoch nur für den letzten Veranlagungszeitraum anzusetzen, denn nur der Bescheid aus dem letzten Jahr ist für die künftige Spendenberechtigung von Bedeutung.

l) FG Hessen zum Entzug der Gemeinnützigkeit eines Sportvereins

Das FG Hessen hatte einen Fall zu beurteilen, in dem ein Sportverein vergessen hatte, Lohnsteuer für die Spieler abzuführen sowie Einnahmen aus Empfängen und öffentlichen Veranstaltungen anzugeben. Das Finanzamt stufte dies als Verstoß gegen die steuerlichen Erklärungspflichten ein und entzog dem Verein für mehrere Jahre die Gemeinnützigkeit. Häufig scheitern Sportvereine jedoch bereits im Rahmen der Überprüfung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Gerade bei Vereinen im Profisport macht die entsprechende Sparte häufig den Hauptzweck aus, wodurch es sich eigentlich nicht mehr um einen gemeinnützigen Verein handelt. Dabei kann jedoch nicht nur die Gemeinnützigkeit verloren gehen, sondern auch die vereinsrechtliche Rechtsfähigkeit entzogen werden. Im Urteil des FG Hessen wollte der Verein zudem die Defizite aus dem Zweckbetrieb von Trainings- und Spielabteilung mit den Einnahmen aus Lizenz- und Werbegeschäften verrechnen. Die Richter entschieden jedoch, dass die Verluste aus einem Zweckbetrieb nicht abzugsfähig sind, da keine Gewinnerzielungsabsicht vorhanden ist.⁶⁶ Die Beschwerde gegen das Urteil ist beim BFH anhängig. Es ist schließlich wiederum zu betonen, dass umfangreichere wirtschaftlich geprägte Sportabteilungen auf Kapitalgesellschaften ausgegliedert werden sollten, um den steuerrechtlichen Problemen zuvor zu kommen.

m) FG Sachsen zu staatlichen Zuschüssen an gemeinnützige Einrichtungen

Zwischen dem Staat und gemeinnützigen Akteuren besteht eine Wechselbeziehung: die Gemeinnützigen engagieren sich für das Wohl der Allgemeinheit, der Staat gewährt im Gegenzug Steuerprivilegierungen und Zuschüsse. Letztere unterfallen grundsätzlich der Umsatzsteuer, was zu Komplikationen führen kann. Dabei ist nach echten und unechten

Zuschüssen zu differenzieren, da erstere mangels Erfüllung des Leistungsbegriffs des § 1 UStG ertrag- und umsatzsteuerbefreit sind, letztere hingegen der Umsatzsteuer unterliegen. Echte Zuschüsse sind solche, die die gemeinnützige Organisation bei ihrer Finanzierung unterstützen sollen. Unechte Zuschüsse sind Zahlungen für eine konkrete Leistung, die die gemeinnützige Organisation der öffentlichen Hand gegenüber erbringt. Werden beide Leistungen in einem Vertrag vereinbart, liegt die Kategorisierung als unechter Zuschuss sehr nahe. Handelt es sich um eine Zuschussbeantragung am Anfang jeden Jahres, deren Entscheidung im Ermessen der Verwaltung liegt, indiziert das einen echten Zuschuss. Im Fall, den das FG Sachsen zu entscheiden hatte, gelangten die Richter trotz Vorliegen eines Vertrags zu einer Umsatzsteuerbefreiung, indem sie die Aufhebung des Vertrags annahmen.⁶⁷ Es handelte sich bei der gemeinnützigen Einrichtung um ein Tierheim, das abhängig von der Einwohnerzahl der Kommune eine Zahlung erhielt. Somit handelte es sich nicht um eine Zahlung für eine bestimmte Leistung.

Allerdings ist in die Planung mit einzubeziehen, dass eine unechte Zuschussleistung die gemeinnützige Organisation dazu berechtigt, eine entsprechende Summe beim Vorsteuerabzug geltend zu machen, etwa für Eingangsumsätze, die zur Erbringung der Gegenleistung notwendig sind. So kann etwa, wenn für die Tätigkeit Gebäude oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden müssen, ein Vertrag zur Festlegung einer zukünftigen Bezuschussung ebenfalls steuerlich günstig sein. Es sind je nach Einzelfall die Umstände und äußeren Bedingungen sorgfältig zu ermitteln und abzuwägen.

n) FG Baden-Württemberg zum Körperschaftsteuerguthaben einer rechtsfähigen Stiftung

Geklagt hatte eine rechtsfähige Stiftung des Privatrechts, deren Zweck die Förderung, Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit des Menschen war. Nach ihrer Satzung durfte sie weder Ausschüttungen vornehmen noch durften Stifter oder Nachfolger Gewinnanteile aus den Stiftungsmitteln erhalten. Sie beantragte dennoch die Feststellung eines Körperschaftsteuerguthabens, was das beklagte Finanzamt nicht anerkannte. Die entsprechenden Regelungen aus §§ 36 bis 40 KStG 2002 sind nach Auffassung des Gerichts nur für Körperschaften anwendbar, die

dem Anrechnungsverfahren unterlagen.⁶⁸ Die Klägerin unterlag aber vielmehr dem regulären Körperschaftsteuersatz. Das entspricht dem Sinn und Zweck des Körperschaftsteuerguthabens, lediglich das Minderungspotenzial zu dokumentieren. Ein solches kann aber nur dann vorhanden sein, wenn bei der Körperschaft das Anrechnungsverfahren angewandt wurde und es zu Ausschüttungen kam, die die Körperschaftsteuer gesenkt hätten. Gerade dies war aber vorliegend nicht der Fall.

o) FG Berlin-Brandenburg zur Gemeinnützigkeitsvereinbarkeit
steuerpflichtiger Einkünfte aus Sponsoring

Klägerin war eine gemeinnützige Stiftung bürgerlichen Rechts, welche eine umfangreiche Studie fast vollständig aus umsatzsteuerpflichtigen Sponsoringeinnahmen finanziert hatte. Die Stiftung begehrte hierfür einen Vorsteuerabzug im Rahmen der Umsatzsteuer, den das zuständige Finanzamt ihr versagt hatte. Das Gericht stellte klar, dass Voraussetzung für einen solchen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ist, dass der Zweck der Mittelverwendung aus dem unternehmerischen Bereich stammt.⁶⁹ Die eingenommenen Sponsoring-Gelder wurden jedoch für die Finanzierung einer Studie eingesetzt, die vollständig dem gemeinnützigen Zweck der Stiftung zuzuordnen war. Damit schied ein Vorsteuerabzug aus. Trotz der nahezu vollständigen Finanzierung der Stiftung durch steuerpflichtige Sponsoring-Gelder zweifelte das Gericht jedoch die Gemeinnützigkeit der Stiftung nicht an. Zu Recht, da erst die Verfolgung werbender Sponsoringzwecke der Gemeinnützigkeit schadet. Dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung, die Gemeinnützigkeit nicht an der Herkunft, sondern dem Einsatzzweck der Finanzmittel einer gemeinnützigen Körperschaft festzumachen.

p) FG Düsseldorf zur Ermittlung des Höchstbetrags für den Spendenabzug
bei einem Organträger

Klägerin war eine beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Stiftung mit Sitz in Liechtenstein. Die Stiftung war Kommanditistin einer GmbH & Co. KG, welche wiederum Organträgerin einer GmbH war. Im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung wurde für die Feststellung des

Abzugsbetrags von Spenden an die Stiftung lediglich der Gewinnanteil an der GmbH & Co. KG berücksichtigt, nicht jedoch deren Organeinkommen an der GmbH. Hiergegen wehrte sich die Stiftung mit der Begründung, auch das Einkommen der GmbH sei bei der Berechnung des Spendenabzugs zu berücksichtigen. Das FG bestätigte die Auffassung der Finanzbehörde.⁷⁰ Spenden können grundsätzlich nur bis zu einem Höchstbetrag von 20% des Einkommens berücksichtigt werden. Entscheidend war also der Begriff des Einkommens im Sinne des § 10b Abs. 1 S. 1 EStG. Summe der Einkünfte sind demnach nur Einkünfte, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen der sieben Einkunftsarten selbst erzielt hat. Bei der Zurechnung von Organträger und Organgesellschaft wird zunächst jeweils das Einkommen ermittelt, bevor es im Rahmen der Besteuerung zugerechnet wird. Bei der Bestimmung des beim Organträger abziehbaren Spendenbetrags ist das ihm zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft aber außer Acht zu lassen. Sonst würde es sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft selbst Berücksichtigung bei den Spendenabzugsbeträgen finden. Auch kann der Spendenabzugsbetrag, der der Organgesellschaft zusteht, nicht auf die Organträgerin übertragen werden, da hierfür keine gesetzliche Grundlage besteht. Damit wurde die Entscheidung der Finanzbehörde bestätigt.

IV. BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

a) Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung

Das BMF hat mit dem neuen Anwendungserlass grundlegende Neuregelungen im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts getroffen.⁷¹ Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden dargestellt.

Die erste Neuerung betrifft die gemeinnützige Fördertätigkeit im Ausland, die im Falle einer deutschen Staatsangehörigkeit des Förderers oder der fördernden Organisation keine Schwierigkeiten mehr bereitet. Nachdem der Gesetzgeber als Reaktion auf das „Stauffer“-Urteil des EuGH den erforderlichen Inlandsbezug bei einer Fördertätigkeit im Ausland in § 51 Abs. 2 AO festgeschrieben hatte, musste entweder die Förderung von in

Deutschland ansässigen Personen oder die Möglichkeit der Steigerung des Ansehens Deutschlands im Ausland nachgewiesen werden. Nach dem neuen AEAO ist eine Fördertätigkeit im Ausland unproblematisch, wenn die Förderung durch eine in Deutschland ansässige Organisation erfolgt; es muss dann lediglich die satzungsmäßige Mittelverwendung im Ausland belegt werden. Für ausländische Organisationen ohne Sitz in Deutschland bleibt es bei dem (europarechtlich bedenklichen) Erfordernis, dass sie entweder in Deutschland ansässige Personen fördern, ihre steuerbegünstigten Zwecke auch in Deutschland verwirklichen oder das Ansehen Deutschlands im Ausland fördern müssen.

Der AEAO stellt daneben auch nochmals klar, dass sämtliche gemeinnützigen Organisationen, um diesen Status zuerkannt zu bekommen, der verfassungsmäßigen Ordnung gegenüber verpflichtet sind. Wird eine gemeinnützige Organisation im Verfassungsschutzbericht genannt, kann der Status der Gemeinnützigkeit aberkannt werden, wenn ausreichende Hinweise für eine extremistische Ausrichtung vorliegen. Handelt es sich um eine bloße Nennung, hat das zuständige Finanzamt weitere Nachforschungen anzustellen. Ob und wie eine Organisation sich dagegen wehren kann, bleibt im AEAO offen.

Auch im Bereich der gUG gibt es eine Regelung: danach stellt die Bildung der Rücklagen nach Gründung, wie es bei der gUG regelmäßig der Fall ist, eine Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und damit der Selbstlosigkeit dar. Nachträglich in Stammkapital umgewandelte Rücklagen dürfen jedoch im Falle der Auflösung der gemeinnützigen Körperschaft nicht an die Gesellschafter derselben ausgeschüttet werden.

Des Weiteren präzisiert das BMF einige gemeinnützige und mildtätige Zwecke. Zunächst wird die Aufzählung in § 52 Abs. 2 AO allein verbindlich erklärt. Daneben wird klargestellt, dass die dort genannte gemeinnützige Jugendhilfe nur auf Personen bis zum 27. Lebensjahr Anwendung findet, darüber hinaus handelt es sich somit nicht mehr um "Jugend"hilfe. Außerdem wird Tisch-Kickern als förderungswürdiger Sport anerkannt. Zuletzt wird der Begriff der finanziellen Förderbedürftigkeit einer Person konkretisiert. Die Vermögensschwelle liegt demzufolge bei 15.500 Euro, was insbesondere für Betriebe der Wohlfahrtspflege von Bedeutung ist, die ihre Leistungen zu zwei Drittel

an hilfsbedürftige Personen erbringen. Auch sie haben künftig für ihren Ansatz diese Vermögensgrenze zu beachten.

Der AEAO trifft daneben neue Regelungen zu den Mindestvoraussetzungen, die die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft erfüllen muss. So wird etwa die gesetzliche Mustersatzung mit ihren Inhalten als verbindlich festgesetzt. Dies spricht für die strenge Ansicht des BMF hinsichtlich der Erfordernisse an ausländische gemeinnützige Organisationen.⁷² Abweichungen vom genauen Wortlaut der Mustersatzung aus Anlage 1 zu § 60 AO werden nur in den im einzelnen aufgeführten Beispielen als zulässig erachtet. Dies sind jedoch nur solche Konstellationen, in denen aufgrund bestimmter gesetzlicher Regelungen eine Abweichung sowieso unumgänglich ist. Letztlich sind die Ausnahmen somit nur Bestätigungen zur Vermeidung einer Normenkollision. Es bleibt abzuwarten, inwiefern die Aufzählung im AEAO als abschließend betrachtet werden wird. Diese steht nämlich unter dem Vorbehalt “unter anderem”, was üblicherweise auf eine nicht abschließende Aufzählung hindeutet.

Eine weitere Neuregelung des AEAO hinsichtlich der Satzungsanforderungen betrifft die Vergütungen von Vereinsvorständen. Diese sind künftig in der Satzung festzuschreiben, was auch für Stiftungen gilt. Die letzte Neuregelung bezüglich der Satzung betrifft den Fall der Auflösung einer gemeinnützigen Körperschaft. In Zukunft kann als Empfänger auch eine ausländische europäische gemeinnützige Körperschaft oder Stiftung benannt werden, die allerdings in Grundzügen den Anforderungen der deutschen Gemeinnützigkeit entsprechen muss. Auf Grund der bestehenden Unklarheiten, wie solche Konstellationen im Ergebnis steuerlich von den Finanzbehörden bewertet werden, ist hiervon vorerst abzusehen.

Eine weitere, wenn auch erwartete Neuerung besteht in der Aufgabe der Gepräge Theorie in ihrer bisherigen Form. Künftig ist vielmehr eine rein qualitative Betrachtung angezeigt. Bislang durfte der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht das Gepräge der gemeinnützigen Körperschaft ausmachen. Nun darf der erwerbswirtschaftliche Betrieb, um dem Erfordernis der Ausschließlichkeit nach § 56 AO zu entsprechen, nicht den Haupt- oder Selbstzweck der gemeinnützigen Organisation darstellen,

sondern muss dazu genutzt werden, die ideellen Zwecke zu fördern und finanziell zu stützen. Der wirtschaftliche Zweck hat folglich dem ideellen zu dienen. Damit reagiert das BMF auf das Erfordernis, dass sich die gemeinnützigen Akteure letztlich auch refinanzieren müssen, um ihre Leistungen erbringen zu können. Solange das wirtschaftliche Handeln somit lediglich der Refinanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit dient, liegt darin keine Schädigung der Gemeinnützigkeit. Zur Abgrenzung sind nach wie vor dieselben Parameter heranzuziehen, nur werden diese vor einem anderen Hintergrund bewertet. Damit verschärft sich die Lage weiterhin für Vereine mit großen professionellen Abteilungen, etwa Profifußballvereine. Die meisten Vereine der oberen Spielklassen dürften ihre Profiabteilungen bereits in Kapitalgesellschaften ausgelagert haben, der Rest sollte nachziehen.

Weiterhin stellt der AEAO klar, dass in Konstellationen, in denen eine gemeinnützige Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke durch eine andere Körperschaft verwirklicht, diese selbst eigene gemeinnützige Zwecke verwirklichen kann durch ein und dieselbe Tätigkeit. Voraussetzung ist, dass die Körperschaft, die die Gemeinnützigkeit gleichsam vermitteln soll, an die Weisungen der übergeordneten Körperschaft gebunden ist, auf ihre Weisung hin tätig wird und diese Tätigkeit der übergeordneten Körperschaft zugerechnet werden kann. Diese Klarstellung begünstigt insbesondere Ausgliederungen von einer gemeinnützigen Körperschaft auf eine gGmbH und vereinfacht die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke durch Unterorganisationen.

Das BMF äußert sich auch zur Mittelweitergabe an Gesellschafter und andere gemeinnützige Körperschaften. Danach können auch ausländische europäische Körperschaften Empfänger sein, solange sie die deutschen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllen. Dann ist auch eine Mittelweitergabe zur Zweckverwirklichung ohne Satzungsregelung möglich nach § 58 Nr. 2 AO. Darunter fällt nach dem BMF unter anderem die gGmbH, die somit ebenfalls Mittel nur auf Grundlage eines Gesellschafterbeschlusses weitergeben darf. Ist die Mittelweitergabe an ausländische Körperschaften von vornherein beabsichtigt und vorgesehen, bietet sich jedoch nach wie vor eine entsprechende Regelung in der Satzung nach § 58 Nr. 1 AO an. Denn in so einem Fall muss die

Empfangskörperschaft nicht die deutschen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllen, sondern lediglich den Nachweis erbringen, die weitergereichten Mittel gemeinnützig verwendet zu haben.

Nach dem AEAO ist es gemeinnützigen Organisationen künftig versagt, die AfA abschreibungsfähiger Wirtschaftsgüter in die Wiederbeschaffungsrücklage einzustellen. Vielmehr sind die Voraussetzungen der zweckgebundenen Rücklage zu beachten, die nur für bereits konkretisierte geplante Ausgaben zulässig ist. Die Höhe dieser Rücklage kann sich dann an der AfA der geplanten Ausgabe orientieren. Die Neuregelung in dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts⁷³ hebt diese enge Voraussetzung wieder auf.

Auch zum Begriff des Zweckbetriebs gem. § 65 AO äußert sich das BMF in dem neuen AEAO. Demnach sind Betriebe, die mit zentralen Beschaffungsaufgaben beauftragt sind, nicht zur Erreichung eines gemeinnützigen Zwecks erforderlich und fallen somit aus der gängigen Definition eines Zweckbetriebs heraus. Zu empfehlen ist also künftig die Auslagerung derartiger Beschaffungsaufgaben auf eine nicht-steuerbefreite GmbH. Außerdem äußert sich das BMF zum Umfang des Wettbewerbs mit kommerziellen Anbietern. Nach der gängigen Begriffsdefinition darf ein gemeinnütziger Zweckbetrieb nicht stärker mit kommerziellen Anbietern konkurrieren als dies unbedingt nötig ist. Dieser Wettbewerb muss nach dem AEAO jedoch nicht tatsächlich vorhanden sein, es reicht bereits die Übervorteilung eines potentiell möglichen Wettbewerbers. Damit sind in Zukunft zur Betrachtung des Marktumfelds wesentlich umfangreichere Ausführungen erforderlich.

Der AEAO thematisiert zudem den Bereich der Rettungsdienste und Krankentransporte. Diese sind als Zweckbetriebe im Sinne von § 65 AO anzusehen, wenn bei der Fahrt besonders geschultes Personal mitfahren muss oder besondere Einrichtungen erforderlich sind. Demgegenüber sind nach dem AEAO Zweckbetriebe im Bereich der Wohlfahrtspflege als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen und demnach voll steuerpflichtig, wenn sie weniger als zwei Drittel ihrer Leistungen an hilfsbedürftige Personen erbringen. Das Besondere daran ist die Betrachtung des Betriebs insgesamt; eine Aufteilung in einen

umsatzsteuerlich lediglich steuerbegünstigten Bereich der allgemeinen Krankentransporte – etwa zum Arzt – und einen steuerbefreiten Bereich des Transports hilfsbedürftiger Personen ist nicht möglich. Zu beachten ist jedoch, dass ein entsprechendes Urteil betreffend die Umsatzsteuerfreiheit von Rettungsdiensten derzeit beim EuGH anhängig ist und erwartet wird, dass die deutsche Regelung zur Zweckbetriebseigenschaft von Rettungsdiensten und Krankentransporten europarechtswidrig ist.

Einzelne gesetzlich geregelte Zweckbetriebe werden ebenfalls weiter präzisiert. Eine neue Regelung betrifft den Betrieb von Schwimmbädern. Diese gelten als Zweckbetrieb, wenn Schwimmkurse und Schwimmen für Vereine angeboten werden oder ein Schwimmbecken ohne Wellnessbereich für die Öffentlichkeit zugänglich ist. Daneben stellt der AEAO klar, dass die stundenweise Vermietung des Schwimmbads für Schulschwimmen als steuerfreie Einnahme aus Vermögensverwaltung einzustufen ist. Wann eine Behindertenwerkstätte als Zweckbetrieb einzustufen ist, wird im AEAO ebenso neu geregelt. Die bisherige Voraussetzung einer Nettowertschöpfung von mindestens 10% ist entfallen. Hintergrund ist, dass bei Anschaffungen von gemeinnützigen Körperschaften oder der öffentlichen Hand, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt waren, häufig eine Behindertenwerkstätte missbräuchlich zum Erwerb eingesetzt wurde, um von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz Gebrauch zu machen. Dagegen war § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG eingeführt worden, der die Regelung einer 10%igen Nettowertschöpfung überflüssig machte. Zudem stellt das BMF klar, dass ein „Tante-Emma-Laden“, der teilweise von Behinderten betrieben wird, typischerweise einen Zweckbetrieb darstellt.

Auch zu Forschungseinrichtungen als Zweckbetrieben äußert sich das BMF in dem AEAO. So stellen nach der gesetzlichen Regelung sowohl Auftragsforschung als auch Grundlagenforschung einen Zweckbetrieb dar, wenn mehr als 50% der Finanzierung der Einrichtung aus öffentlichen oder privaten Zuschüssen oder aus Vermögensverwaltung stammen. Nach dem AEAO ist nun aber bei einer Unterschreitung der 50% Schwelle zu prüfen, ob sich die Einrichtung in einen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb einerseits und in einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb andererseits teilen lässt. Erst wenn die steuerpflichtige Auftragsforschung als Geschäftsbetrieb zum eigenständigen Zweck der Forschungseinrichtung

wird, ist die Gemeinnützigkeit insgesamt abzuerkennen.

Die letzte Neuregelung des AEAO betrifft Einrichtungen der Selbstversorgung. Erbringen diese ihre Leistungen zu maximal 20% an Außenstehende, gelten sie nach wie vor als Zweckbetrieb. Diese Eigenschaft wird nach dem AEAO nun jedoch aberkannt, wenn zwar die Grenze von 20% des gesamten Leistungsumfangs eingehalten wird, die Erbringung an Außenstehende aber jahrelang erfolgt und der Betrieb regelmäßig ausgelastet ist.

b) BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerfreiheit von Vorstandsbezügen

Wird ehrenamtlichen Vorständen gemeinnütziger Organisationen ein Entgelt in Form eines Auslagenersatzes und einer angemessenen Aufwandsentschädigung gezahlt, ist dieses Entgelt nach § 4 Nr. 26 lit. b UStG von der Umsatzsteuer befreit. Welcher Betrag als angemessen einzustufen ist, wurde jetzt vom BMF in einem Schreiben präzisiert.⁷⁴ Demnach gilt eine Entschädigung bis zu einer Höhe von 50 Euro pro Stunde noch als angemessen. Allerdings darf die jährliche Vergütung höchstens 17.500 Euro betragen. Grundsätzlich handelt es sich bei der Tätigkeit des Vorstands um eine umsatzsteuerpflichtige Leistungserbringung gegenüber der gemeinnützigen Organisation. Ein Vorsteuerabzug durch die gemeinnützige Einrichtung scheidet aus, weswegen zunächst die volle Umsatzsteuer anzuwenden ist. Das Vorstandsmitglied kann jedoch von der Befreiung nach § 4 Nr. 26 UStG Gebrauch machen, sofern – nach lit. b) – das Entgelt nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht. Für die nach dieser Befreiungstatbestand zu beurteilende Angemessenheit gibt das BMF-Schreiben nun die oben genannten Grenzen vor. Zusätzlich muss allerdings der tatsächliche Zeitaufwand dokumentiert und dem Finanzamt vorgelegt werden. Pauschalvergütungen, auch wenn sie als Auslagenersatz oder Aufwandsentschädigung gezahlt werden, werden dessen ungeachtet auch künftig voll besteuert.

In einem zweiten Schreiben verlängerte das BMF die Schonfrist zur Umsetzung der Umsatzsteuerpflicht.⁷⁵ Der DFB hatte sich dagegen gewendet mit der Begründung, dass üblicherweise Pauschalvergütungen gezahlt werden und die Übergangsfrist zur Einführung und Umsetzung der

Dokumentationspflicht der tatsächlich in Vereinstätigkeit geleisteten Zeiten zu kurz bemessen sei. Dem gab das BMF nach und verlängerte die Frist. Allerdings gilt dies nur für Tätigkeitsvergütungen, der Ersatz von Auslagen bleibt nach wie vor umsatzsteuerfrei. Dementsprechend sollten gemeinnützige Organisationen ihre Satzungen, ihr Zahlungsverhalten und die Bestellsungsverträge überprüfen.

Das BMF veröffentlichte noch ein drittes Schreiben zu der Thematik.⁷⁶ Darin stellte das Ministerium klar, dass Ersatzzahlungen für nachweisbare Ausgaben wie Material, Spritkosten für Vereinsfahrten und ähnliches nicht zu berücksichtigen sind. Auch pauschale Zeitaufwandsentschädigungen sind unschädlich, solange weder der Übungsleiterfreibetrag noch der Ehrenamtsfreibetrag überschritten werden.

c) BMF-Schreiben zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern

Dem Schreiben des BMF⁷⁷ war ein Urteil des BFH⁷⁸ aus dem vergangenen Jahr vorausgegangen. In beiden Fällen geht es um die Problematik der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter, also solcher, die nicht ausschließlich für den ideellen Zweck genutzt werden, sondern auch im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Grundsätzlich ist es möglich, im Rahmen des Vorsteuerabzugs die Eingangsrechnung angeschaffter Immobilien oder Wirtschaftsgüter geltend zu machen. Gemeinnützige Akteure verwenden ihre Wirtschaftsgüter häufig auch für ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und nicht ausschließlich im Rahmen der ideellen Zweckverwirklichung. Bei einer Nutzung im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von mindestens 10% konnten diese bisher trotzdem beim Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Nutzung für die ideelle Zweckverwirklichung musste dann als unentgeltliche Wertabgabe mit 7% versteuert werden.

Dies ändert sich nun grundlegend. Bei Immobilien gilt bereits seit Beginn 2011, dass ein Vorsteuerabzug nur in dem Umfang möglich ist, in welchem die Immobilie auch im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt wird. Verändert sich der Umfang, kann innerhalb von zehn Jahren ab Anschaffung eine Berichtigung der Vorsteuer und gegebenenfalls bei einer Verringerung der wirtschaftlichen Nutzung eine entsprechende

Nachversteuerung als unentgeltliche Wertabgabe erfolgen, § 15a UStG. Diese Beschränkung wird durch das BMF-Schreiben nun auf alle Wirtschaftsgüter ausgedehnt, die gemischt genutzt werden. Der Zeitraum, in dem die Vorsteuer berichtigt werden kann, beträgt allerdings bei allen Wirtschaftsgütern außer Immobilien nur fünf Jahre, § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG. Folglich ist der Vorsteuerabzug künftig bei gemeinnützigen Körperschaften auf den Umfang der wirtschaftlichen Nutzung beschränkt.

Bei kleineren Geschäftsbetrieben wird häufig von dem Kleinunternehmerprivileg in § 19 UStG Gebrauch gemacht. Diese Umsatzsteuerausnahme ist davon abhängig, dass im letzten Jahr nicht mehr Umsatz inklusive Steuern erzielt wurde als 17.500 Euro und im laufenden Jahr nicht mehr als 50.000 Euro. Bei der Berechnung dieser Umsatzgrenzen sind nach dem BFH-Urteil gemischt genutzte Wirtschaftsgüter außer Ansatz zu lassen.

Die Frist zur Umsetzung dieser Änderung hat das BMF mit einem späteren Schreiben bis zum Ende des Jahres verlängert.⁷⁹ Neben der Fristverlängerung befasst sich das Schreiben auch nochmals mit dem Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Immobilien. Bestand demnach zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung ein notarieller Kaufvertrag oder eine Baugenehmigung, kann der Vorsteuerabzug für die gesamte Immobilie – auch für Herstellungskosten, die nach Ende des Jahres anfallen – nach altem Recht geltend gemacht werden. Zu beachten ist allerdings dann die Zuordnung der Immobilie zum unternehmerischen Bereich der gemeinnützigen Organisation.

d) BMF-Schreiben zu neuen Mustern für Zuwendungsbestätigungen

Das BMF hat mit seinem Schreiben neue Vorlagen für die Erstellung von Zuwendungsbestätigungen herausgegeben und damit gleichzeitig die Gestaltungsfreiheit für Spendenempfänger deutlich eingeschränkt.⁸⁰ Allerdings hat die Bundesregierung hierzu bereits angekündigt, neue Zahlungsmethoden zu berücksichtigen, etwa per PayPal. Die genaue Wiedergabe der Muster gilt nur für die Angaben, die für die einzelne Zuwendung einschlägig sind. Bestimmte Gestaltungsvarianten waren bisher unschädlich. Diese Ausnahme ist nun gestrichen worden. Damit werden die Vorlagen des BMF auch hinsichtlich der

Bestätigungsgestaltung verbindlich. Daneben enthält das Schreiben eine neue Vorlage für Sammelbescheinigungen für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen, Parteien oder Wählervereinigungen. Die Einschränkung, die das BMF für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen eingeführt hat, ist nun in die Vorlagen eingearbeitet und muss nicht mehr zusätzlich angegeben werden. Eine weitere Neuerung ist das Ankreuzfeld “Es handelt sich nicht um eine Verbrauchsstiftung von begrenzter Dauer”, welches bei Spenden an öffentliche oder private Stiftungen anzugeben ist. Das BMF hat diese Ergänzung nicht weiter erläutert. Dabei geht es um die Problematik der erhöhten Abziehbarkeit von Spenden an Verbrauchsstiftungen im Rahmen des § 10b Abs. 1a EStG. Wahrscheinlich will sich das BMF zu dieser Frage nun positionieren, erläutert es aber wie gesagt nicht weiter. Insbesondere wäre eine Klarstellung, wann eine Verbrauchsstiftung in steuerlicher Hinsicht vorliegt, wünschenswert gewesen.

Ein Referentenentwurf der Bundesregierung ergänzt das Schreiben und legt fest, dass für Kleinspenden und Zuwendungen in Katastrophenfällen, bei denen bereits jetzt ein vereinfachter Zuwendungsnachweis für den steuerlichen Spendenabzug genügt, “sonstige Identifizierungsmerkmale” eingefügt werden sollen. Damit soll der Spendennachweis für Zahlungsmethoden wie SEPA oder PayPal möglich werden.⁸¹

e) BMF-Schreiben zur Änderung des AEAO

Die im AEAO festgesetzten Vermögensgrenzen zum Nachweis der Hilfsbedürftigkeit einer Person werden nach dem Schreiben des BMF nun dadurch nachweisbar, dass beim Empfang von Leistungen nach SGB II oder SGB XII die Vorlage des entsprechenden Leistungsbescheids oder eine Bescheinigung des Sozialleistungsträgers genügen.⁸² Diese Bescheinigungen sind von der gemeinnützigen Organisation, die hilfsbedürftige Personen fördert, aufzubewahren, um die eigene Steuererklärung dokumentieren zu können. Bestehen keine solchen Nachweismöglichkeiten, müssen die gemeinnützigen Organisationen weiterhin den üblichen umfangreichen Nachweis zu Einkünften und Vermögen der hilfsbedürftigen geförderten Personen erbringen. Darüber hinaus erläutert das BMF in seinem Schreiben die steuerlichen Vorgaben

für Integrationsprojekte näher. Demnach müssen Integrationsprojekte für ihre Anerkennung nachweisen, dass sie die mindestens 40%ige Beschäftigungsquote von Personen zur (Wieder-)Eingliederung erfüllen. Ermittlung und Bewertung der Beschäftigungsquote werden durch die Rückbindung an Berechnungsgrundlagen aus dem Sozialrecht nun strenger.

f) BMF-Schreiben zur Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Das BMF berücksichtigt in seinem Schreiben die aktuellen Entwicklungen der Rechtsprechung zur Umsatzsteuer.⁸³ Demzufolge wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass an zwei Stellen geändert. Zum einen wird in Abschnitt 4.22.2 Abs. 4 folgender Satz 4 eingefügt: “Die Verwaltung von Sporthallen sowie das Einziehen der Hallenmieten einschließlich des Mahnwesens und Vollstreckungswesens durch einen gemeinnützigen Verein gegen Entgelt einer Stadt ist ebenfalls keine sportliche Veranstaltung nach § 4 Nr. 22 lit. b UStG”. Zum anderen wird in Abschnitt 12.9 Abs. 4 folgende Nr. 10 angefügt: “Die Verwaltung von Sporthallen sowie das Einziehen der Hallenmieten einschließlich des Mahn- und Vollstreckungswesens durch einen gemeinnützigen Verein gegen Entgelt im Namen und für Rechnung einer Stadt ist kein begünstigter Zweckbetrieb.”

g) BMF-Schreiben zur Steuerbefreiung von Sponsoring

In seinem Schreiben äußert sich das BMF erneut zum Thema umsatzsteuerliche Behandlung von Sponsoring.⁸⁴ Dabei wird die Abgrenzung zwischen Umsatzsteuerbefreiung und steuerpflichtigen Einnahmen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb künftig wesentlich klarer. Erwähnt die gemeinnützige Körperschaft auf Plakaten, der Internetseite oder ähnlichem die Unterstützung des Sponsors, verwendet dabei sein Logo und dankt ihm hierdurch, handelt es sich nicht um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung, da keine Leistung im Sinne eines Leistungsaustauschs vorliegt. Werden der Name des Sponsors oder dessen Logo besonders hervorgehoben oder erfolgen weitere Leistungen wie eine Verlinkung auf die Internetseite des Sponsors, erhält der Sponsor einen Vorteil, der sich bei ihm geldwert auswirken könnte. Die Leistung der

gemeinnützigen Körperschaft ist dann als solche im Sinne eines Leistungsaustauschs einzustufen, weswegen die Sponsoring-Gelder zu umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen führen.

h) BMF-Verfügung zur Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

Das Schreiben betrifft das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG.⁸⁵ Danach können Steuerpflichtige, die nicht gesetzlich dazu verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse aufzustellen und dies auch tatsächlich nicht tun, als Gewinn den Überschuss aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ansetzen. Das Schreiben klärt nun, ob auch gewerbliche Betriebe, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, davon weiterhin Gebrauch machen können. Die umfangreichen Aufzeichnungspflichten nach der Einführung der Doppik für öffentliche Unternehmen stellen keine Pflichten zum Führen von Büchern oder der Aufstellung von Abschlüssen dar, womit das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG nach wie vor besteht. Handelt es sich um einen Dauerverlustbetrieb, führt nur das bloße Überschreiten der Umsatzgrenze aus § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO noch nicht zu einer Buchführungspflicht, solange der Betrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht als gewerbliches Unternehmen einzustufen ist.

2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

a) OFD Frankfurt am Main zur Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG

Die OFD Frankfurt am Main äußert sich in ihrer Rundverfügung ausführlich zur Steuerfreiheit verschiedener Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG.⁸⁶ Für Stipendien inländischer Stipendienggeber ist grundsätzlich das Finanzamt zuständig, welches auch für die Körperschaftsteuer des Stipendienggebers zuständig ist. Bei Stipendien gemeinnütziger EU/EWR-Institutionen ist das Finanzamt am Wohnsitzort des Stipendiaten zuständig. Die grenzüberschreitenden Stipendien sind grundsätzlich steuerfrei, solange es sich bei dem Stipendienggeber um eine gemeinnützige Organisation handelt. Danach äußert sich die OFD zu einzelnen

Stipendienprogrammen. Demnach sind das Heisenbergprogramm, Stipendien des Förderprogramms der Max-Planck-Gesellschaft für habilitierte Nachwuchswissenschaftler sowie EXIST Gründerstipendien nach § 3 Nr. 44 EStG steuerpflichtig. Stipendien des Hochschulsonderprogramms II und des Förderprogramms “Junges Kolleg” der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften hingegen sind nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit.

b) OFD Frankfurt am Main zu Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche rechtliche Betreuer, Vormünder und Pfleger

In der Rundverfügung des OFD Frankfurt am Main konkretisiert die Behörde die durch das JStG 2010 eingeführte Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG für ehrenamtliche rechtliche Betreuer, ehrenamtliche Vormünder und ehrenamtliche Pfleger, die eine Aufwandsentschädigung erhalten.⁸⁷ Diese Steuerbefreiung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2011. Somit kann ein Übungsleiterfreibetrag nicht mehr mit dem Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG kombiniert werden.

c) OFD Niedersachsen zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von Krankenhäusern

Die OFD Niedersachsen hat in einer Verfügung Klarheit hinsichtlich wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von Krankenhäusern geschaffen.⁸⁸ Als Krankenhaus gelten nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz nur Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Patienten untergebracht und gepflegt werden können. Fraglich ist, inwieweit die häufig umfangreichen angebotenen zusätzlichen Leistungen der Krankenhäuser zu beurteilen sind.

Die entgeltliche Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten an die Patienten begründet einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da es sich hierbei weder um ärztliche noch um pflegerische Leistungen handelt. Auch handelt es sich nicht um pflegerische Unterbringungsleistungen im Sinne der Bundespflegesatzverordnung (BPflV). Ein bloß mittelbarer

Zusammenhang mit den steuerbegünstigten Zwecken reicht demnach zwar für die umsatzsteuerrechtliche Befreiung aus, nicht aber für die strengen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts.

Auch die Personal- und Sachmittelgestellung an eine private Klinik oder eine ärztliche Gemeinschaftspraxis stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Aus Sicht des Krankenhauses handelt es sich um eine eigene Zweckverwirklichung im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 1 AO. Nur die Dritten sind Vertragspartner der Patienten und erbringen diesen gegenüber ihre Leistungen. Hinsichtlich der Zweckbetriebseigenschaft des Krankenhauses selbst kommt es für die Berechnung der 40%-Grenze nach § 67 AO darauf an, wie die Dritten die erbrachten ärztlichen Leistungen gegenüber den Patienten abrechnen. Werden ärztliche Leistungen nach der GOÄ abgerechnet, bleiben die Pflegetage bei der Berechnung der 40%-Grenze außer Ansatz. Erfolgt die Abrechnung über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen, kommt eine Einbeziehung der Pflegetage in Betracht.

Werden Personal- und Sachmittel an Belegärzte zwecks stationärer oder teilstationärer Behandlung durch die Belegärzte gestellt, handelt es sich ebenfalls um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; es gelten dieselben Grundsätze wie bei der Gestellung an Dritte. Die vertragliche Gestaltung sieht dabei meist vor, dass dem Arzt gestattet wird, seine Patienten in dem Krankenhaus stationär oder teilstationär zu behandeln. Zwischen dem Belegarzt und dem Krankenhaus bestehen weder ein Arbeits- noch ein arbeitnehmerähnliches Verhältnis. Über Aufnahme und Entlassung der Patienten entscheidet unter ärztlichen Gesichtspunkten und dem Recht der GKV allein der Belegarzt im Rahmen seines Bettenkontingents. Die ärztlichen Leistungen werden vom Arzt unmittelbar mit den Patienten oder den entsprechenden Kostenträgern abgerechnet, die stationären Leistungen rechnet das Krankenhaus ab.

Die Personal- und Sachmittelgestellung an Chefarzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber Patienten des Krankenhauses hingegen sind dem Zweckbetrieb Krankenhaus nach § 67 AO zuzurechnen. In den Verträgen mit Chefarzten räumen Krankenhäuser diesen meist das Recht ein, sogenannte Wahlleistungen gegenüber den stationär aufgenommenen

Patienten zu erbringen (“Chefarztbehandlung”). Vertragspartner über diese Wahlleistungen sind dann ausschließlich der Patient und das Krankenhaus, nicht der Chefarzt. Bei den Wahlleistungen handelt es sich nicht um pflegesatzfähige Krankenhausleistungen. Das Krankenhaus räumt allerdings den Chefarzten das Liquidationsrecht für die erbrachten Wahlleistungen ein. Der Patient zahlt dann das Honorar direkt an den behandelnden Chefarzt, welcher Nutzungsentgelte an das Krankenhaus abführt. Auch die von ihm eingesetzten nachgeordneten Ärzte sind an dem Liquidationsrecht zu beteiligen. Der Chefarzt tritt nur insoweit in Erscheinung, wie die Leistungserbringung durch ihn oder unter seiner Leitung vorgesehen ist. Organisation und Durchführung der Liquidation ist ihm vom Krankenhaus streng vorgeschrieben. Der Chefarzt wird somit als Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 2 AO eingeschaltet und das Krankenhaus verfolgt seine satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar.

Wird der Chefarzt im Rahmen des Betriebs einer ambulanten Praxis im Krankenhaus tätig und erhält hierfür Personal- und Sachmittel gestellt, ist wiederum von einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses auszugehen. Der Chefarzt führt diese Ambulanz in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, wodurch ihm auch die Behandlung nicht in stationärer Behandlung des Krankenhauses befindlicher Patienten möglich wird. Es fehlt dabei an einer unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks des Krankenhauses. Auch können die Leistungen des Chefarztes nicht als Hilfstätigkeit angesehen werden, da es sich nicht um die Erbringung von ärztlichen Leistungen des Krankenhauses gegenüber den Krankenhauspatienten handelt, sondern vielmehr um die Ermöglichung der Erbringung eigener Leistungen des Chefarztes. Soweit allerdings die entgeltliche Überlassung von Personal- und Sachmitteln einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses bildet, können bei der Gewinnermittlung die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Kosten, z.B. der anteilige Gehalt für Arzthelferinnen, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Dies gilt freilich nicht für den Grundgehalt des Chefarztes, da diese Nebentätigkeit außerhalb des Dienstverhältnisses mit dem Krankenhaus erfolgt.

-
- 1 Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) v. 19.6.2012, BT-Drs. 17/10000.
 - 2 Bundesrat, Verordnung zur Einrichtung und Führung des Zentralen Testamentsregisters vom 8.6.2011, BR-Drs. 349/11.
 - 3 Petitionsausschuss des Bundestages, Pressemitteilung v. 8.2.2012.
 - 4 BR-Drs. 73/13.
 - 5 Vgl. BT-Drs. 17/11220 S. 12.
 - 6 EU-Kommission COM/2012/035 final - 2012/0022 (APP); vgl. hierzu *Weitemeyer*, NZG 2012, 1001 ff.
 - 7 Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (RegE GemEntBG) v. 6.11.2012, BT-Drs. 17/11316; als Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom Bundesrat am 1.3.2013 beschlossen, BR-Drs. 73/13, BGBl. I 2013, 556.
 - 8 BFH, Urt. v. 12.1.2012 - IV R 4/09, DStR 2012, 945.
 - 9 Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte v. 10.8.2012, BT-Drs. 467/12.
 - 10 BVerfG, Beschluss v. 19.7.2011 - 1 BvR 1916/09, NJW 2011, 3428.
 - 11 BGH, Urt. v. 21.10.2011 - V ZR 57/11, NJW 2012, 522.
 - 12 OLG Schleswig, Urt. v. 24.09.2009 - 11 U 156/08, FD-VersR 2010, 303107.
 - 13 OLG Hamm, Beschluss v. 3.8.2011 - I-20 W 18/11, VersR 2012, 174.
 - 14 BGH, Beschluss v. 15.11.2011 - II ZR 304/09, NZG 2012, 113.
 - 15 Vgl. oben unter I.6.
 - 16 BGH, Urt. v. 9.5.2012 - VIII ZR 238/11, NJW 2012, 2342.
 - 17 BGH, Urt. v. 23.5.2012 - IV ZR 250/11, NJW 2012, 2730.
 - 18 BGH, Beschluss v. 26.10.2011 - IV ZB 33/10, ZErB 2012, 144.
 - 19 BVerwG, Urt. v. 31.8.2011 - 8 C 16.10, NVwZ 2012, 115.
 - 20 VGH München, Urt. v. 13.12.2011 - 7 BV 11.127, MMR 2012, 774.
 - 21 15. Rundfunkstaatsvertrag v. 7.6.2011.
 - 22 OLG Düsseldorf, Beschluss v. 7.11.2011 - I-24 U 79/11, FD-ArbR 2012, 328756.
 - 23 AG München, Urt. v. 5.10.2011 - 251 C 14702/11, BeckRS 2012, 05506.
 - 24 OLG Frankfurt a.M., Urt. v. 1.3.2012 - 16 U 152/11, NZG 2012, 674.
 - 25 OLG Karlsruhe, Beschluss v. 17.1.2012 - 14 Wx 21/11, NZG 2012, 1314.
 - 26 OLG Düsseldorf, Beschluss v. 11.11.2011 - I-3 Wx 194/11, NZG 2012, 272.
 - 27 OLG Schleswig, Beschluss v. 25.1.2012 - 2 W 57/11, NJW-Spezial 2012, 337.
 - 28 KG Berlin, Beschluss v. 9.1.2012 - 25 W 57/11, FGPrax 2012, 123.
 - 29 BFH, Urt. v. 15.9.2011 - V R 16/11, DStRE 2012, 183.
 - 30 BFH, Urt. v. 1.12.2010 - XI R 46/08, DStR 2011, 362.
 - 31 BFH, Urt. v. 16.11.2011 - X R 18/09, DStR 2011, 2447.
 - 32 BFH, Urt. v. 12.10.2011 - V R 66/09, DStR 2012, 71.
 - 33 BFH, Urt. v. 12.10.2011 - I R 102/10, DStR 2012, 281.
 - 34 BFH, Urt. v. 14.12.2011 - I R 108/10, DStR 2012, 229.
 - 35 BFH, Urt. v. 23.11.2011 - II R 33/10, NJW 2012, 1837.
 - 36 BFH, Urt. v. 26.1.2012 - VII R 4/11, NVwZ 2012, 911.

- 37 BFH, Urt. v. 8.03.2012 - V R 14/11, DStR 2012, 1177.
- 38 BFH, Urt. v. 23.2.2012 - V R 59/09, DStR 2012, 1134. 39
- 39 BFH, Urt. v. 11.4.2012 - I R 11/11, DStR 2012, 1222.
- 40 Vgl. BR-Drs. 139/13, S. 57 zu BT-Drs. 17/10000, S. 29.
- 41 BFH, Urt. v. 13.3.2012 - I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181.
- 42 BFH, Urt. v. 23.5.2012 - II R 21/10, DStR 2012, 1444.
- 43 BFH, Urt. v. 28.3.2012 - II R 39/10, NJW-RR 2012, 1318.
- 44 BFH, Urt. v. 12.7.2012 - I R 106/10, DStR 2012, 1912.
- 45 BFH, Urt. v. 16.11.2011 - I R 31/10, BFH/NV 2012, 786.
- 46 BFH, Urt. v. 22.6.2011 - I R 59/10, BFH/NV 2012, 61.
- 47 BFH, Beschluss v. 7.9.2011 - I B 36/11, BFH/NV 2011, 2013.
- 48 BFH, Urt. v. 19.7.2011 - X R 32/10, BFH/NV 2012, 179.
- 49 BFH, Urt. v. 2.8.2012 - IV R 25/09, DStR 2012, 1911.
- 50 BFH, Beschluss v. 26.10.2011 - X B 12/11, BFH/NV 2012, 215.
- 51 BFH, Urt. v. 22.8.2012 - X R 24/11, DStR 2012, 2125.
- 52 FG Bremen, Urt. v. 8.6.2011 - 1 K 63/10 6, DStRE 2012, 1321.
- 53 FG Münster, Urt. v. 8.3.2012 - 2 K 2608/09 E, IStR 2012, 542.
- 54 Siehe oben unter III.2.a)
- 55 FG Thüringen, Urt. v. 29.9.2011 - 2 K 29/09, DStRE 2012, 553.
- 56 FG Düsseldorf, Urt. v. 29.2.2012 - 7 K 4364/10 L, DStRE 2012, 1361.
- 57 FG Münster, Urt. v. 25.10.2011 - 13 K 1907/10 E, ErbBstg 2012, 92.
- 58 FG Düsseldorf, Urt. v. 24.8.2011 - 4 K 1027/11 Erb, EFG 2012, 952.
- 59 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 7.2.2012 - 6 K 6086/08, DStRE 2012, 1395.
- 60 FG Hessen, Urt. v. 26.4.2012 - 4 K 2239/09, DStRE 2013, 434; Rev. anhängig beim BFH unter Az. I R 41/12.
- 61 FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 8.3.2012 - 3 K 118/11, DStRE 2012, 945.
- 62 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 8.2.2011 - 4 K 4080/09, DStRE 2012, 537.
- 63 BFH, Urt. v. 16.6.1999 - II R 20/98, BFH/NV 2000, BFH/NV 2000, 80.
- 64 FG Düsseldorf, Urt. v. 24.4.2012 - 10 K 752/10 E, EFG 2012, 1323.
- 65 FG Münster, Beschluss v. 6.1.2012 - 9 K 2649/10 K, DStRE 2012, 802.
- 66 FG Hessen, Urt. v. 26.4.2012 - 4 K 2789/11, EFG 2012, 1776.
- 67 FG Sachsen, Urt. v. 25.1.2012 - 8 K 1937/06, UStB 2012, 193.
- 68 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.10.2011 - 10 K 3397/09, EFG 2012, 174.
- 69 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 11.6.2012 - 2 K 2091/09, DStRE 2013, 221.
- 70 FG Düsseldorf, Urt. v. 26.6.2012 - 6 K 3767/10 F, EFG 2012, 1876.
- 71 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3 - 0062/08/10007-12.
- 72 Siehe auch oben die Urteile des FG Bremen unter III.2.a) und des FG Münster unter III.2.b).
- 73 S.o. I.6
- 74 BMF, Schreiben v. 2.1.2012 – IV D 3 - S 7185/09/10001.
- 75 BMF, Schreiben v. 21.3.2012 – IV D 3 - S 7185/09/10001-02.
- 76 BMF, Schreiben v. 11.4.2012 – IV D 3 - S 7185/09/10001-02.
- 77 BMF, Schreiben v. 2.1.2012 – IV D 2 - S 7300/11/10002.
- 78 BFH, Urt. v. 15.9.2011 – V R 12/11, BFH/NV 2012, 457.

- [79](#) BMF, Schreiben v. 24.4.2012 – IV D 2 - S 7300/11/10002.
- [30](#) BMF, Schreiben v. 30.8.2012 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005.
- [31](#) Referentenentwurf der Bundesregierung einer Verordnung zum Erlass und zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 11.9.2012, abrufbar auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums.
- [32](#) BMF, Schreiben v. 15.8.2012 – IV A 3 - S 0062/08/10007-14.
- [33](#) BMF, Schreiben v. 12.12.2011 – IV D 3 - S 7015/11/10003.
- [34](#) BMF, Schreiben v. 13.11.2012 – IV D 2 - S 7100/08/10007:003.
- [35](#) BMF, Verfügung v. 9.2.2012 – IV C 2 - S 2706/09/10005.
- [36](#) OFD Frankfurt a.M., Rundverfügung v. 28.7.2011 – S 2121 A - 13 - St 213.
- [37](#) OFD Frankfurt a.M., Rundverfügung v. 30.8.2011 – S 2121 A - 33 - St 213.
- [38](#) OFD Niedersachsen, Verfügung v. 25.9.2012 – S 0186 -3 - St 252.

Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrechts in Italien

FRANCESCO A. SCHURR

- I. Einleitung
- II. Juristische Personen im italienischen Recht
 - 1. Überblick
 - 2. Abgrenzung
 - 3. Entstehungsvoraussetzungen
 - 4. Überwiegen des Personen- oder des Vermögenselements
 - 5. Abgrenzung der Profit- von den Non-profit-Organisationen
 - 6. Verwaltung und Stellvertretung
 - 7. Beendigung
- III. Konturen der italienischen Stiftung und Stiftungserrichtung
- IV. Stiftungszweck
- V. Stifterrecht
- VI. Verwaltung und Foundation Governance
- VII. Besondere Stiftungstypen
 - 1. Beteiligungsstiftung
 - 2. Bankstiftungen
- VIII. Erlöschen der Stiftung
- IX. Zweck ohne Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal
- X. Zusammenfassung
- XI. Summary

I. Einleitung

Die Grundlagen des gegenwärtigen Stiftungsrechts wurden in Italien

bereits im Jahre 1942 mit dem Inkrafttreten des italienischen Zivilgesetzbuchs (*codice civile*, *cod.civ.*) gelegt. Der Gesetzgeber hat im ersten Buch dieses Gesetzeswerkes die juristischen Personen (*persone giuridiche*) normiert, welche – neben den natürlichen Personen – die Rechtssubjekte bilden.¹ Hinsichtlich der juristischen Personen ist zu differenzieren zwischen den juristischen Personen des Privatrechts und denjenigen des öffentlichen Rechts.² Darüber hinaus ist zwischen den typischerweise gemeinnützig tätigen Rechtsformen und den juristischen Personen mit Gewinnerzielungsabsicht zu unterscheiden. Die zweite Kategorie wurde vom italienischen Gesetzgeber im fünften Buch des *codice civile* normiert.³ Im Vergleich dazu sind die juristischen Personen auch in Deutschland im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB), hier im ersten Buch „Allgemeiner Teil“ unter Abschnitt 1 „Personen“ geregelt. Hierbei werden Vereine, Stiftungen und juristische Personen des öffentlichen Rechts angeführt.⁴ Anders als im *codice civile* wurden die Kapitalgesellschaften nicht im BGB geregelt. Vielmehr hat der deutsche Gesetzgeber dafür diverse Sondergesetze, wie z.B. AktG, GmbHG, GenG etc. geschaffen, was in Italien wegen der Einverleibung des Gesellschaftsrechts in den *codice civile* nicht erforderlich war.

Der vorliegende Beitrag widmet sich den juristischen Personen in Italien, die trotz der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke dem Privatrecht angehören. Unter diese Kategorie von Rechtspersonen fallen lediglich die Vereine (*associazioni*) und Stiftungen (*fondazioni*),⁵ während die Gesellschaftsformen des Unternehmensrechts im fünften Buch des *codice civile* geregelt wurden.⁶

Die weiteren Überlegungen möchten zunächst das System der juristischen Personen in Italien systematisieren und zielen dann darauf ab, die stiftungsprivatrechtlichen Grundlagen – teilweise mit rechtsvergleichenden Bezügen zum deutschen Recht – zu erläutern. Darüber hinaus setzt sich der Beitrag mit den Entwicklungen des Stiftungswesens auseinander, die sich in jüngerer Vergangenheit vollzogen haben.⁷ Die Abhandlung dient auch dazu, vergleichende Bezüge zu anderen Non-Profit-Rechtsformen im italienischen Recht, insbesondere dem Verein, herzustellen, um das System des Gemeinnützigkeitsrechts in Italien von einer breiteren Perspektive betrachtet zu würdigen.⁸

II. Juristische Personen im italienischen Recht

1. Überblick

Juristische Personen (*persone giuridiche*) nach italienischem Recht sind rechtliche Gebilde wie etwa anerkannte Vereine (*associazioni*), Stiftungen (*fondazioni*), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (*società a responsabilità limitata*), Aktiengesellschaften (*società per azioni*).⁹ Diese Rechtsformen zeichnen sich dadurch aus, dass ihnen per Gesetz Rechtspersönlichkeit (*personalità giuridica*) und damit Vermögensautonomie (*autonomia patrimoniale*) zukommt. Juristische Personen sind den natürlichen Personen insoweit gleichgestellt, als diese Rechtsfähigkeit (*capacità giuridica*) besitzen und damit Träger von Rechten und Pflichten sind.¹⁰ Vereine, Stiftungen, Aktiengesellschaften und alle anderen Rechtspersonen benötigen Organe (*organi*), um rechtsgeschäftlich tätig werden zu können. Die Handlungsfähigkeit (*capacità di agire*) basiert insoweit notwendigerweise darauf, dass die Organe mit natürlichen Personen besetzt sind. Hinsichtlich des Vereins wurde dabei im Zuge der jüngeren Reform des Kapitalgesellschaftsrechts¹¹ – ähnlich wie bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*società a responsabilità limitata*) – besonderes Augenmerk auf die Versammlung der Mitglieder bzw. Gesellschafter gerichtet.¹² Im deutschen Recht erkennt das Gesetz den juristischen Personen ebenfalls Rechtspersönlichkeit zu und verleiht ihnen dadurch Rechtsfähigkeit.¹³ Wie auch im italienischen Recht benötigen juristische Personen Organe, die mit natürlichen Personen besetzt sind, um handeln zu können.¹⁴

2. Abgrenzung

Von den juristischen Personen sind Personengesellschaften (*società di persone*) dadurch abzugrenzen, dass ihnen die Rechtspersönlichkeit fehlt. Wie sich aus Art. 2266 Abs. 1 *cod.civ.* ergibt, können die Personengesellschaften, d.h. die einfache Gesellschaft (*società semplice*), die offene Handelsgesellschaft (*società in nome collettivo*) und die

Kommanditgesellschaft (*società in accomandita semplice*), als eigenständige Rechtssubjekte Rechte und Verbindlichkeiten durch ihre vertretungsbefugten Gesellschafter erwerben, weshalb ihnen wie juristischen Personen Rechtsfähigkeit zukommt.¹⁵

3. Entstehungsvoraussetzungen

Die Errichtung von juristischen Personen führt notwendigerweise zu einer Absonderung des eingebrachten Vermögens vom privaten Vermögen der Personen, welche die juristische Person gegründet haben.¹⁶ Diese Verselbstständigung des Vermögens ist in der italienischen Rechtsordnung nur zulässig, wenn mit der Rechtsperson ein schützenswerter Zweck verfolgt wird, der von den beteiligten Personen getragen wird.¹⁷ Es ist zu unterstreichen, dass Stiftungen und Kapitalgesellschaften an erster Stelle auf eine angemessene Vermögensausstattung angewiesen sind, da ohne entsprechende Mittel der Zweck nicht erreicht werden kann. Bei allen juristischen Personen – außer bei der Stiftung – müssen Personen (*persone*) vorhanden sein, in deren Interesse die Rechtsperson errichtet und von denen diese verwaltet wird.¹⁸ Die Notwendigkeit eines korporativen Elements lässt sich – außer bei der Stiftung – auch von Art. 27 Abs. 2 *cod.civ.* ableiten, wonach Vereine beim Wegfall sämtlicher Mitglieder erlöschen.¹⁹ Grundsätzlich bedürfen alle juristischen Personen einer Anerkennung durch den Staat, damit diese die Rechtspersönlichkeit und damit die volle Rechtsfähigkeit (*capacità giuridica generale*) erlangen. Hinsichtlich des Entstehens der Rechtspersönlichkeit ist zwischen den Kapitalgesellschaften des fünften Buches und den juristischen Personen des ersten Buches des *codice civile* zu differenzieren. Während bei der ersten Kategorie die Anerkennung durch (konstitutive) Eintragung in das Unternehmensregister (Art. 2331 *cod. civ.*) erfolgt, erwerben die Rechtspersonen des ersten Buches des *codice civile*, d.h. Vereine und Stiftungen, ihre Rechtspersönlichkeit durch die (ebenfalls konstitutive) Eintragung in das Register der juristischen Personen (*registro delle persone giuridiche*), das bei den Präfekturen²⁰ geführt wird.²¹

4. Überwiegen des Personen- oder des

Vermögenselements

Man differenziert zwischen juristischen Personen, die den Charakter eines Personenverbandes (*universitas personarum*) haben, und denjenigen, bei denen das Vermögen lediglich einem bestimmten Zweck gewidmet wird. Während es im ersten Fall darum geht, dass sich natürliche Personen (*persone fisiche*) oder juristische Personen (*persone giuridiche*) in einer Körperschaft (*corporazione*) zusammenschließen, handelt es sich im zweiten Fall lediglich um eine sog. Vermögensgesamtheit (*universitas bonorum*). Freilich kommt dem Vermögen insbesondere bei den Personenverbänden des fünften Buches, also den Kapitalgesellschaften, ein besonders hoher Stellenwert zu. Der Hauptanwendungsfall der *universitas bonorum* ist die Stiftung, bei der das Vermögen einem bestimmten Zweck unterworfen wird. Gerade wegen dieser Zweckunterwerfung erkennt die italienische Rechtsordnung auch an, dass das Stiftungsvermögen von den Vermögenssphären der beteiligten Personen losgelöst ist und kein korporatives Element besteht. Allerdings kommt auch eine Vermögensgesamtheit nicht ohne natürliche Personen aus, die für die Verwaltung zuständig sind. Diese natürlichen Personen agieren allerdings nur als Mitglieder der Organe der Stiftung, insbesondere dem zwingend vorgesehenen Verwaltungsrat (*consiglio di amministrazione*). Wie im italienischen Recht ist der Einsatz des Vermögens für die dauerhafte Förderung eines vom Stifter bestimmten Zwecks in Deutschland ebenfalls charakteristisch für die Stiftung und führt dazu, dass diese durch mit natürlichen Personen besetzte Organe vertreten wird.²²

5. Abgrenzung der Profit- von den Non-profit-Organisationen

Juristische Personen des fünften Buches des *codice civile*, insbesondere Aktiengesellschaften (*società per azioni*) sowie Gesellschaften mit beschränkter Haftung (*società a responsabilità limitata*) sind typischerweise auf Gewinnerzielung ausgerichtet (*scopo di lucro*).²³ Dagegen verfolgen die juristischen Personen des ersten Buches des *codice civile*, d.h. Vereine (*associazioni*) und Stiftungen (*fondazioni*)

typischerweise keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern sind auf ein sog. altruistisches Ziel (*fine altruistico*) ausgerichtet.²⁴ Besonders hervorzuheben ist, dass bei den Stiftungen der öffentliche Nutzen (*utilità pubblica*) zwar typisch, aber nicht essenziell für die Wirksamkeit der Errichtung einer Stiftung bzw. eines Vereins ist.²⁵ Seit dem Jahre 1997 hat der italienische Gesetzgeber den nicht auf Gewinn gerichteten Zweck (*scopo non lucrativo*) als steuerrechtlichen Qualifikationstatbestand (*elemento di qualificazione*) normativ verankert.²⁶ Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht werden seitdem als ONLUS (*organizzazioni non lucrative di utilità sociale*) bezeichnet.

6. Verwaltung und Stellvertretung

Juristische Personen werden von ihren Organen (*organi*) verwaltet und vertreten. Während es bei den juristischen Personen mit korporativem Element neben der Geschäftsführung (*amministrazione*) stets eine Versammlung (*assemblea*) gibt, so z.B. die Mitgliederversammlung (*assemblea degli associati*) beim Verein und die Aktionärsversammlung (*assemblea degli azionisti*) bei der Aktiengesellschaft, wird die Stiftung lediglich durch den Verwaltungsrat (*consiglio di amministrazione*) verwaltet und vertreten.²⁷ Es gilt im italienischen Recht der Grundsatz, wonach alle Handlungen der Organe der Rechtsperson direkt zugerechnet werden.²⁸ Beschränkungen der Vertretungsmacht können Dritten lediglich dann entgegengehalten werden, wenn diese entsprechend bekanntgemacht worden sind. Das italienische Recht stellt hierfür das Unternehmensregister (*registro delle imprese*)²⁹ zur Verfügung sowie außerhalb des Gesellschaftsrechts das Register der juristischen Personen (*registro delle persone giuridiche*).³⁰ Die direkte Zurechnung von Handlungen der Organe gegenüber der juristischen Person betrifft auch Fälle jenseits der rechtsgeschäftlichen Vertretung: So haftet die juristische Person auch, wenn die Organe unerlaubte Handlungen begehen, die im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben des Organs und des Zwecks der juristischen Person (*atto posto in essere nell'ambito delle proprie attribuzioni e per il fine proprio dell'ente*) begangen werden.³¹

7. Beendigung

Wie sich aus Art. 27 *cod.civ.* ergibt, erlöschen juristische Personen, außer aus den in der Gründungsurkunde und in der Satzung angeführten Gründen, wenn der Zweck erreicht oder dessen Erfüllung unmöglich geworden ist. Die Vereine erlöschen außerdem mit dem Wegfall sämtlicher Mitglieder. Als Hauptfälle des Erlöschens ist auf die Zweckerreichung bzw. das Unmöglichwerden des Zwecks zu verweisen. Statutarisch vorgesehene Erlöschungsgründe (*cause convenzionali di estinzione*) sind etwa der Zeitablauf oder das Eintreten eines bestimmten Ereignisses. Liegt ein gesetzlich vorgesehener oder statutarisch bestimmter Grund für das Erlöschen der juristischen Person vor, dann stellt die Präfektur auf Antrag eines Berechtigten oder von Amts wegen das Vorliegen eines Erlöschensgrundes im Sinne von Art. 27 *cod.civ.* fest und verständigt die Geschäftsführung sowie das zuständige Gericht.³² Erst mit der Löschung aus dem Register der juristischen Personen verliert die juristische Person ihre Rechtsfähigkeit.

III. Konturen der italienischen Stiftung und Stiftungsserrichtung

Bezugnehmend auf die eben erfolgte Differenzierung zwischen der *universitas bonorum* und der *universitas personarum* ist nochmals zu betonen, dass die Stiftung (*fondazione*) in Italien – wie auch im deutschen Recht – eine reine Vermögensgesamtheit ohne korporatives Element darstellt und sich insoweit grundlegend vom Verein (*associazione*) unterscheidet. Damit stellt die Stiftungsserrichtung letztlich eine dauerhafte Widmung von Vermögensgegenständen zur Erreichung eines bestimmten, gemeinnützigen Zwecks dar und entspricht somit dem europäischen Idealtypus.³³

Anders als bei der Gründung eines Vereins oder einer Gesellschaft wird zur Stiftungsserrichtung gerade kein Vertrag abgeschlossen; vielmehr bedarf es eines einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Rechtsgeschäfts (*negozio unilaterale non recettizio*). Dasselbe gilt für das deutsche Stiftungsrecht. Auch hier wird das Stiftungsgeschäft als einseitiges, nicht empfangsbedürftiges Willensgeschäft qualifiziert.³⁴ Die entsprechende Willenserklärung (*dichiarazione di volontà*) muss vom Stifter (*fondatore*)

so abgegeben werden, dass kein Zweifel an seinem Willen besteht, eine juristische Person ins Leben zu rufen, welcher die Aufgabe zukommen soll, einen vom Stifter selbst festgesetzten Zweck zu erfüllen und dabei die vom Stifter gewidmeten Vermögensgegenstände zu verwenden.³⁵ Gemäß Art. 14 *cod.civ.* kann eine Stiftungserrichtung unter Lebenden nur mithilfe einer öffentlichen Urkunde erfolgen. Von Todes wegen hat der Gesetzgeber auch eine testamentarische Stiftungserrichtung vorgesehen.

Im italienischen Recht herrscht Unklarheit darüber, ob der Errichtungsakt (*atto istitutivo*) der Stiftung theoretisch in zwei Bereiche zu unterteilen sei, nämlich einerseits die Schaffung der Rechtsperson und andererseits die Vermögensausstattung.³⁶ Die Rechtsprechung der *Corte di Cassazione* hat zu Recht diese Differenzierung mit den Argumenten abgelehnt, dass die Stiftung kein korporatives Element habe und daher letztlich nur aus dem eigenen Vermögen bestehe. Wenn also die Vermögensausstattung nicht erfolge, dann könne die Stiftung gar nicht existieren. Insoweit sei die Einheitstheorie vorzuziehen.³⁷ Dem Lösungsansatz der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist zuzustimmen und dabei ist noch ein weiteres Argument anzuführen: Die in der Praxis essenzielle Abgrenzung zwischen der Vermögenswidmung bei der Stiftungserrichtung und einer späteren Zuwendung im Rahmen einer Zustiftung würde verwischt werden, wenn man den Errichtungsakt in artifizieller Weise in zwei Teile untergliedern würde. Denn schließlich ist nur die erste Vermögenszuwendung als „stiftende“ Vermögensausstattung anzusehen und damit entsteht der besondere rechtliche Status des Stifters zugunsten derjenigen Person, die den Gründungsakt gesetzt und im Zuge dessen originäres Vermögen zugewendet hat.

IV. Stiftungszweck

Der *codice civile* spricht sich nicht klar darüber aus, welcher Zweck mithilfe einer Stiftung – sowie mithilfe der anderen Rechtspersonen des ersten Buches – verfolgt werden kann. Insoweit herrscht letztlich ein weiter Gestaltungsspielraum. Im Schrifttum wurde – basierend auf historischen Gegebenheiten – weitgehend die Auffassung vertreten, dass die Stiftung keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen dürfe und daher eine „non-profit“-Einrichtung sei.³⁸ Diese These wurde auch im Hinblick auf

andere Rechtsordnungen in Europa, mit denen sich Italien im Wege einer rechtsvergleichenden Analyse messen lässt, bekräftigt. Für den Ausschluss eines auf Gewinnerzielung ausgerichteten Zwecks spricht eindeutig die Gesetzessystematik, d.h. die Tatsache, dass der Gesetzgeber die Stiftung – anders als die Kapitalgesellschaften – nicht im fünften, sondern im ersten Buch geregelt hat.³⁹ Es kann daher hinsichtlich des Zwecks zusammengefasst werden, dass die Stiftung jeden erlaubten und von der Rechtsordnung anerkannten Zweck verfolgen darf, sofern keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird.⁴⁰ Das in älterem Schrifttum immer wieder geforderte Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Nutzens (*rilevanza pubblica del fine*) ist damit jedenfalls nicht mehr erforderlich,⁴¹ womit auch eine Familienstiftung (*fondazione di famiglia*) nach italienischem Recht zulässig ist, sofern keine Gewinnerzielung vorliegt.⁴² Die Familienstiftung ist nach italienischem Recht – anders etwa als im österreichischen bzw. liechtensteinischen (Privat-)Stiftungsrecht – nur zulässig, wenn zumindest indirekt eine gemeinnützige Zielsetzung verfolgt wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Stiftung Anreize für Familienmitglieder zur Erzielung bestimmter Verdienste schafft oder Familienmitglieder während ihres Studiums unterhält. Besonders bei der Einbringung eines (Familien-)Unternehmens in eine Familienstiftung kann oftmals der Erhalt bzw. die Verbesserung der Reputation einer Familie eine wesentliche Rolle spielen. Im deutschen Stiftungsrecht herrscht gemäß § 80 BGB das Prinzip der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung, das einem Stifter einen großen Gestaltungsspielraum bei der Formulierung des Stiftungszwecks lässt und ihn lediglich dahingehend einschränkt, dass der verankerte Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährden darf.⁴³

Es lässt sich zusammenfassen, dass die Zweckausrichtung von italienischen Stiftungen – anders als im deutschen Recht – immer gemeinnützig sein muss (*utilità sociale*) und insofern weder ausschließlich dem Vorteil Einzelner (auch nicht des Stifters) noch insgesamt der Erzielung von Gewinn dienen darf. Jede besondere Privilegierung des Stifters (*fondatore*) ist insoweit problematisch und könnte daher die Rechtmäßigkeit der Stiftungskonstruktion in Frage stellen. Das Stifterrecht, das in den weiteren Überlegungen untersucht werden soll, bezieht sich insoweit primär auf die zeitliche Phase bis zur Entstehung der

Stiftung.

V. Stifterrecht

Der Stifter kann eine natürliche Person sein. Sehr häufig werden Stiftungen jedoch von juristischen Personen gegründet. Im italienischen Schrifttum ist immer wieder die Frage behandelt worden, ob es – in Anlehnung an in Art. 18 der italienischen Verfassung (*Costituzione Italiana*) das Grundrecht auf Errichtung eines Vereins (*libertà di associazione*) – auch ein Grundrecht hinsichtlich der Errichtung von Stiftungen (*libertà di dare vita ad una fondazione*) geben könne.⁴⁴ Freilich ist ein stiftungsspezifisches Grundrecht nicht auf Verfassungsebene verankert worden. Dennoch ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Eigentumsfreiheit jeder natürlichen und juristischen Person das Recht eingeräumt werden muss, die eigenen Güter einem bestimmten Zweck zu unterwerfen. Der Gesetzgeber hat diesem verfassungsrechtlichen Grundsatz im Zuge der Kapitalgesellschaftsrechtsreform⁴⁵ – also auf einfachgesetzlicher Ebene – Ausdruck verliehen. Gemäß der in Art. 2447-*bis cod.civ.* verankerten Vorschrift über die einem Sondergeschäft gewidmeten Vermögen (*patrimonio destinato*) kann eine Gesellschaft ein oder mehrere Vermögen bilden, von denen ein jedes ausschließlich für ein Sondergeschäft bestimmt ist. Darüber hinaus kann eine Gesellschaft in einem Vertrag über die Finanzierung eines Sondergeschäftes vereinbaren, dass die Erträge aus diesem Geschäft oder ein Teil davon zur gänzlichen oder teilweisen Rückzahlung dieser Finanzierung bestimmt sind.⁴⁶ Diese Vorschrift betrifft zwar nicht die Stiftung, ist jedoch sehr aussagekräftig im Hinblick auf die Grundhaltung des italienischen Rechts gegenüber der Absonderung von Vermögen (*segregazione patrimoniale*). Die liberale Grundhaltung des italienischen Rechts gegenüber der zweckabhängigen Absonderung von Vermögen findet sich darüber hinaus auch an vielen anderen Stellen in der italienischen Rechtsordnung, so beispielsweise bei der Errichtung italienischer Binnentrusts.⁴⁷ Das mittlerweile weitgehend anerkannte persönliche Recht zu stiften lässt sich daher eher darauf stützen, dass es jeder natürlichen und juristischen Person erlaubt sein muss, eine zweckunterworfenen Vermögensabsonderung unter Heranziehung des Rechtsinstituts der Stiftung zu vollziehen. Im

Gesamtbild des italienischen Rechts ist die Stiftung – neben den anderen eben erwähnten Modellen – ein möglicher Weg, Vermögen abzusondern, um einen bestimmten Zweck zu erzielen. Jede natürliche und juristische Person ist insoweit mit einer persönlichen Stifterfreiheit – im Sinne einer Vermögensabsonderungsfreiheit – ausgestattet. Dem Recht, eine Stiftung ins Leben zu rufen, können daher lediglich Szenarien entgegenstehen, wie etwa der begründete Verdacht auf Geldwäsche bzw. Steuerhinterziehung sowie jedes andere gesetzlich verankerte Verbot.

VI. Verwaltung und Foundation Governance

Die Stiftung wird von einem einzelnen Verwalter (*amministratore*) und wahlweise einem Verwaltungsrat (*consiglio di amministrazione*) geleitet. Es handelt sich hierbei um das zwingendermaßen vorgesehene Leitungsorgan. Angesichts des Fehlens eines korporativen Entscheidungsgremiums, wie z.B. einer Gesellschafterversammlung bei Kapitalgesellschaften, sollten die Modalitäten für die Ernennung des Leitungsorgans in der Stiftungsurkunde (*atto di fondazione*) klar umrissen sein. Der Errichtungsakt der Stiftung sieht typischerweise nicht nur die Kompetenzbereiche vor, die dem Verwaltungsrat bzw. weiteren Organen obliegen, sondern bestimmt auch die Modalitäten für die Bestellung der Organmitglieder. Aufgrund des Grundsatzes der Privatautonomie gebührt daher dem Stifter das Recht, die erstmalige Besetzung der Stiftungsorgane direkt zu bestimmen und Auswahlmodalitäten für die Nachfolger in den Stiftungsstatuten zu regeln. Auch das deutsche Recht sieht für die Stiftung ein zwingendes Leitungsorgan vor, nämlich den Vorstand. § 86 BGB verweist diesbezüglich auf ausgewählte Vorschriften des Vereinsrechts. Da zum Mindestinhalt der Stiftungssatzung auch Regelungen über die Bildung des Vorstands gehören, hat der Stifter die Pflicht, im Zuge der Stiftungserrichtung die Organisationsverfassung der Stiftung zu bestimmen.⁴⁸

Falls bei einer italienischen Stiftung eine Regelung zur Besetzung der Stiftungsorgane fehlt, ist der Errichtungsakt dennoch nicht unwirksam; vielmehr obliegt es dann der Präfektur als Stiftungsaufsichtsbehörde, die Organbesetzung vorzunehmen.⁴⁹ Im Sinne von Art. 25 *cod.civ.* kommt der zuständigen Überwachungsbehörde, d.h. der Präfektur (*prefettura*), immer

dann die Aufgabe der Ernennung des Verwaltungsrats zu, wenn die statutarischen Regelungen hinsichtlich der Ernennung nicht praktikabel sind oder gänzlich fehlen. Die Ersatzzuständigkeit der öffentlichen Verwaltung wird damit begründet, dass es in der Natur der Sache einer Aufsichtsbehörde liegt, überall dort einzuspringen, wo die Stiftung wegen des Mangels des korporativen Elements organisatorisch an ihre Grenzen stößt. Diese Wesenseigenschaft der Stiftungsaufsichtsbehörde wird bei der Ersatzzuständigkeit hinsichtlich der Ernennung von Organen besonders sichtbar. Dennoch erstaunt die Selbstverständlichkeit, mit welcher der Gesetzgeber das Einschreiten der Aufsichtsbehörde bei Bestellung (und evtl. auch bei der Abberufung) von Stiftungsorganen geregelt hat. Schließlich handelt es sich bei der Stiftung ja um eine juristische Person des Privatrechts, bei welcher sich jeglicher repressive staatliche Einfluss nur schwer erklären lässt.⁵⁰ Zu dieser Thematik wird freilich nicht nur in Italien, sondern in allen Rechtsordnungen mit einer staatlichen Stiftungsaufsicht immer wieder angeführt, die Stiftung übe letztlich eine Tätigkeit aus, die dem Gemeinwohl (*pubblico interesse*) diene, womit automatisch die öffentliche Hand kontrollierend eingreifen dürfe. Dieser Rechtfertigungsversuch der staatlichen Kontrolle scheitert freilich dann, wenn die Stiftung zwar altruistische Ziele verfolgt, diese aber einem lediglich beschränkten Kreis von Destinatären zugutekommen.⁵¹ Bei einem solchen Szenario zeigt sich, dass die Vorschrift von Art. 25 *cod.civ.*, die eben diesen Bestellungsmechanismus vorsieht, reformbedürftig ist. Möchte also der Stifter verhindern, dass die Stiftung aufgrund der Besetzung der Organe im Laufe ihres Bestehens irgendwann zu stark von staatlicher Hand beeinflusst und letztlich gesteuert wird, ist eine praktikable Regelung statutarisch zu verankern, die eine über jeden Zweifel erhabene Bestellungsmodalität festsetzt. Sollten die Bestellungsmodalitäten im Einzelfall doch zweifelhaft sein, dann kann im Wege der ordentlichen Gerichtsbarkeit eine Entscheidung herbeigeführt werden, mithilfe derer die Lückenhaftigkeit der statutarischen Anordnung über die Organbesetzung geschlossen wird.⁵² Abweichend davon ist einer deutschen Stiftung immer dann die Anerkennung zu versagen, wenn in der Stiftungssatzung keine Regelungen über die Stiftungsorganisation enthalten sind.⁵³

Im Rahmen ihrer Kontroll- und Aufsichtstätigkeit kann die Präfektur etwa

nach Anhörung der Verwalter mit endgültiger Verfügung die Beschlüsse für nichtig erklären, die gegen zwingende Bestimmungen, die Stiftungsurkunde, die Grundwertungen der Rechtsordnung oder die guten Sitten verstoßen.⁵⁴ Freilich bedarf es an dieser Stelle eines Gutgläubensschutzes, wenn es um die Würdigung der Wirksamkeit von rechtswidrigen Beschlüssen gegenüber Dritten geht. So sieht Art. 25 *cod.civ.* vor, dass die Nichtigkeitserklärung eines Beschlusses nicht diejenigen Rechte beeinträchtigt, die Dritte im guten Glauben auf die zur Ausführung eben dieses Beschlusses vorgenommenen Rechtshandlungen erworben haben. Wenn also eine Person eine den Stiftungsdokumenten diametral entgegenstehende Zuwendung aufgrund eines rechtswidrigen Beschlusses des Verwaltungsrats bekommt, und weder von der Rechtswidrigkeit Kenntnis hatte noch diese hätte kennen müssen, dann ist sie so zu behandeln, wie wenn sie ein rechtmäßiger Begünstigter gewesen wäre.

Der Stiftungsaufsichtsbehörde obliegt zudem ein Abberufungsrecht, wenn die Verwalter nicht der Satzung und dem Stiftungszweck oder dem Gesetz entsprechend handeln. Im Falle der Abberufung eines Organs hat sie einen außerordentlichen Kommissär zu bestellen. Werden Haftungsansprüche gegen die Verwalter eingebracht, so sind diese von der Regierungsbehörde zu genehmigen. Derartige Klagen können nur vom außerordentlichen Kommissär, von den Liquidatoren oder den neuen Verwaltern eingebracht werden.

Zuletzt ist noch auf die Haftung der Stiftungsorgane einzugehen. Für Schäden durch fehlerhafte Verwaltung des Stiftungsvermögens haften der Stiftung gegenüber jene Verwalter, die für die Stiftung gehandelt haben sowie jene, die von den schädigenden Handlungen Kenntnis hatten und sich gegen ihre Vornahme nicht ausgesprochen haben (Art. 18 *cod.civ.*).⁵⁵

VII. Besondere Stiftungstypen

Das Leitbild der klassischen Förderstiftung (*fondazione erogazione*) liegt den Normen des *codice civile* zugrunde. Die Gestaltungspraxis und – von ihr gefolgt – der Gesetzgeber haben sich aber im Laufe der Zeit schon längst davon verabschiedet, die Rechtsform der Stiftung allein als klassische Förderstiftung zu verstehen. Die weiteren Ausführungen dienen

dazu, zwei der atypischen Stiftungsphänomene, nämlich Beteiligungsstiftungen (*fondazioni di partecipazione*) und Bankstiftungen (*fondazioni bancarie*) etwas näher darzustellen.⁵⁶

1. Beteiligungsstiftung

Bei vielen der neuen Stiftungstypen steht die organisatorische Komponente im Vordergrund. Besonders zu erwähnen sind die Stiftungen, die im kulturellen bzw. wissenschaftlichen Bereich tätig sind. Den Stiftungen kommt dabei die Aufgabe zu, kulturelle und wissenschaftliche Projekte nicht nur zu fördern, sondern zu koordinieren und zu organisieren. Bei diesen Stiftungstypen sind es meist juristische Personen, etwa Kapitalgesellschaften, denen die Stifterrolle zukommt und die im Laufe der Existenz der Stiftung noch ihren Einfluss behalten.⁵⁷ Man spricht in diesem Zusammenhang auch von sog. Beteiligungsstiftungen (*fondazioni di partecipazione*), bei denen es neben den klassischen Stiftungsorganen noch Kollegialorgane gibt, wie etwa die Versammlungen der beteiligten Personen.⁵⁸ Auch der Gesetzgeber hat im Bereich der sozialen Dienstleistungen sowie der Kultur tätigen Stiftungen die Verankerung korporativer Züge vorgesehen.⁵⁹ Wesensmerkmal der neuen Stiftungsformen ist es, dass die typische Distanz zwischen dem Stifter und der Stiftung nicht mehr besteht und es insoweit zulässig ist, dass der Stifter aufgrund seiner organisatorischen Einbindung langfristig einen Einfluss auf die Stiftung behält.⁶⁰ Allerdings können Zustiftungen (*apporti patrimoniali successivi*) keine Erweiterung des Kreises der Stifter mit sich bringen. Dies liegt daran, dass die Stiftung mit ihrer Errichtung zu einem unabänderbaren Zweckvermögen wird und sich damit vom personalistischen Element der Stiftungserrichter endgültig verabschiedet.⁶¹

Die Einführung der Beteiligungsstiftung in Italien wurde insbesondere aus rechtsdogmatischen Erwägungen stark kritisiert. So ist es bei einer derartigen Stiftung schwierig, die Interessen des Stifters und diejenigen der Stiftung voneinander abzugrenzen. Das Modell der Beteiligungsstiftung hängt für dessen Funktionstüchtigkeit letztlich von einer starken Kontrolle der Leitungsorgane ab, um sicherzustellen, dass sich die Tätigkeit der Organe ausschließlich an den Leitlinien des Stiftungsstatuts (*statuto della*

fondazione) orientiert.⁶²

2. Bankstiftungen

Die Entstehung der Bankstiftungen (*fondazioni bancarie*) hängt mit einem Gesetz aus dem Jahr 1990 zusammen, mit dem öffentliche Kreditanstalten in Aktiengesellschaften umgewandelt wurden.⁶³ Die Intention des Gesetzgebers bestand darin, die Umwandlung in private Strukturen so zu vollziehen, dass eine vollständige Trennung zwischen der juristischen Person, die als Inhaberin des Bankunternehmens (*titolare dell'impresa bancaria*) fungiert und des die Bank betreibenden Betriebs (*azienda bancaria*) erfolgte.⁶⁴ Der Bankbetrieb wurde als Einlage (*conferimento*) in eine oder mehrere Aktiengesellschaften eingebracht, während die Inhaberin des Bankunternehmens ihre Rechtspersönlichkeit behalten hat und die Anteile an der Gesellschaft, welche die Einlage angenommen hat, erhält.⁶⁵ In einem weiteren Schritt hat der italienische Gesetzgeber dann festgelegt, dass die Rechtspersonen, welche den Bankbetrieb als Einlage an eine Aktiengesellschaft erbracht haben, ihre Tätigkeit im Bankenbereich aufzugeben hatten.⁶⁶ Damit war eine direkte Ausübung des Bankbetriebs ausgeschlossen; vielmehr war es der einlegenden Rechtsperson lediglich erlaubt, die Beteiligungen zu verwalten. Diese Beteiligungsverwaltung sollte letztlich dazu dienen, Mittel zu generieren um Tätigkeiten nachzugehen, die im öffentlichen Interesse liegen, d.h. Förderung der Forschung, der Bildung, der Kunst und des Gesundheitswesens. Diesen juristischen Personen wurden bereits im Anfangsstadium die Wesenseigenschaften von Stiftungen (*fondazioni*) zuerkannt, obwohl diese nicht ausdrücklich den Rechtsstatus von Stiftungen hatten. In einem weiteren Schritt hat der Gesetzgeber dann im Jahr 1994 geregelt, dass die einlegende Rechtsperson der Bankentätigkeit völlig fern bleiben soll und ihre Beteiligungen an der den Bankbetrieb ausübenden Aktiengesellschaften reduzieren sollte.⁶⁷ Im Jahr 1999 wurde vom Gesetzgeber geregelt, die Rechtspersonen, welche im Sinne der früheren Gesetzgebung⁶⁸ die Bankbetriebe eingebracht haben, seien als Stiftungen (*fondazioni*) zu bezeichnen. Dabei wurden die zivil- und steuerrechtlichen Wesenszüge dieser Bankstiftungen (*fondazioni bancarie*) näher geregelt und festgeschrieben, dass diese notwendigerweise die

Rechtsform privatrechtlicher Stiftungen einnehmen müssen und der Aufsicht des Finanz- bzw. Wirtschaftsministeriums unterstehen.⁶⁹ Im Hinblick auf Bankstiftungen hat der Gesetzgeber ein sehr strenges Governance-Regime eingeführt. So ist es beispielsweise ausgeschlossen, dass Personen, die bei der Bankstiftung die Funktion eines Leitungsorgans innehaben, bei der Bank, an der die Bankstiftung beteiligt ist, ebenso ein Mandat in einem Organ ausüben. Auf der Ebene der Bankstiftung müssen drei voneinander unabhängige Organe gebildet werden, von denen jedem einer der drei zwingend vorgesehenen Kompetenzbereiche zugewiesen wird, d.h. Strategie, Verwaltung und Kontrolle. Hinsichtlich der Besetzung der Organe war es lange Zeit strittig, ob territoriale Behörden (Gemeinden, Provinzen, Regionen) notwendigerweise vertreten sein müssen, wenn die Stiftung in einem entsprechenden Territorium ihre Tätigkeit ausübt.

Mit den Bankstiftungen hat sich neben zahlreichen italienischen Gerichten⁷⁰ auch der EuGH befasst und festgestellt, dass eine Bankstiftung nach einer entsprechenden vom nationalen Gericht unter Berücksichtigung der im maßgeblichen Zeitraum geltenden Regelung durchzuführenden Prüfung als “Unternehmen” zu qualifizieren sei und als solches dann seinerzeit den Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen unterliege. Eine Befreiung vom Abzug auf Gewinne kann nach einer entsprechenden vom nationalen Gericht durchzuführenden Prüfung als staatliche Beihilfe zu qualifizieren sein.⁷¹

Es lässt sich zusammenfassen, dass die Bankstiftungen in ihrer gegenwärtigen Form zwar privatrechtliche Rechtspersonen sind, ihre Entstehung aber keinesfalls freiwillig erfolgt ist, sondern durch eine bewusste Gesetzgebung. Bankstiftungen werfen seit ihrer Entstehung vor rund zwanzig Jahren immer noch starke Zweifel auf, so insbesondere im Hinblick auf das Demokratiedefizit. Letztlich handelt es sich nämlich bei Bankstiftungen um enorm große Vermögensmassen, die Aufgaben übernehmen sollten, die dem Staat oder anderen Gebietskörperschaften (Gemeinden, Provinzen, Regionen) obliegen sollten. Die Verselbstständigung dieser enormen Vermögensmassen führt dazu, dass diese dem Staatshaushalt und dem Haushalt der anderen Gebietskörperschaften entzogen sind und daher auch keiner direkten politischen Kontrolle unterliegen. Das Phänomen der italienischen

Bankstiftung lässt sich insoweit auch mit dem Slogan „Staat im Staat“ beschreiben. Dennoch ist die sehr positive Beeinflussung des Non-profit-Sektors in Italien seit nunmehr über 20 Jahren durch die Bankstiftungen zu betonen. Diese konnten nämlich als Vorbilder für viele andere gemeinnützige Projekte mit dazu beigetragen, dass sich auch außerhalb des Bankensektors viele gemeinnützige Vorhaben entwickelt haben.

Bei rechtsdogmatischer Betrachtung ist zudem zusammenzufassen, dass die spezialgesetzlich geregelten Bankstiftungen in ihrer derzeitigen Wesensbeschaffenheit den im ersten Buch des *codice civile* verankerten Stiftungstypus – anders als die Beteiligungsstiftungen (*fondazioni di partecipazione*) – nicht verfremdet haben.⁷² Bei der Bankstiftung war der Gesetzgeber behutsam genug, ein Modell zu schaffen, das hinsichtlich der Zweckausrichtung, der Verwaltung und der Governance mit dem traditionellen Stiftungsbild Italiens kompatibel ist.⁷³

VIII. Erlöschen der Stiftung

Ist der Stiftungszweck erreicht oder wird er unerreichbar, dann erlischt die Stiftung gemäß Art. 27 Abs. 1. *cod.civ.*⁷⁴ Seitens der Rechtsprechung wurde als weiterer Grund für das notwendige Erlöschen der Stiftung der radikale Kapitalverlust anerkannt.⁷⁵ Typischerweise sehen die Stiftungsdokumente Erlöschensgründe, verbunden mit einer Letztbegünstigung (*destinazione finale*) vor. Sollte keine explizite Regel vorhanden sein, dann kann die Stiftung nur unter den in Art. 27 Abs. 1 *cod.civ.* festgelegten Gründen beendet werden.

Die bei der Präfektur angesiedelte Stiftungsaufsichtsbehörde kann gemäß Art. 28 Abs. 1 *cod.civ.* jedoch den Fortbestand der Stiftung durch Umwandlung der Stiftung (*trasformazione della fondazione*) verfügen. Hierfür hat sie einen neuen Stiftungszweck zu wählen, der dem ursprünglichen Zweck nahestehen muss. Hat der Stifter allerdings verfügt, dass bei Erreichung des Stiftungszwecks oder im Falle seiner Unerreichbarkeit die Stiftung erlöschen und das Vermögen an bestimmte Personen ausgeschüttet werden soll, ist eine Umwandlung durch die Regierungsbehörde unzulässig (Art. 28 Abs. 2 *cod. civ.*). Freilich bleibt die Persönlichkeit der Stiftung auch bei Durchführung eines derartigen

Umwandlungsprozesses erhalten. Eine Abwandlung des Zwecks im Sinne von Art. 28 Abs. 1 *cod.civ.* führt nämlich gerade nicht zu einem Erlöschen der bestehenden Stiftung und der Errichtung einer neuen Rechtsperson. Vielmehr wird nur der essenzielle Inhalt der Stiftungsurkunde, d.h. der Zweck, durch Eingriff der öffentlichen Hand (Stiftungsaufsichtsbehörde) neuen Gegebenheiten angepasst.⁷⁶

Im Vergleich dazu erfolgt die Auflösung der Stiftung in Deutschland durch einen staatlichen Akt, entweder aufgrund eines Beschlusses der Stiftungsorgane oder von Amts wegen. Die Kompetenz der Stiftungsorgane zur Fassung eines Auflösungsbeschlusses muss in der Stiftungssatzung vorgesehen werden und bedarf der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde. Daneben ist gem. § 87 BGB eine amtswegige Auflösung der Stiftung oder deren Umwandlung – d.h. eine Zweckänderung – durch die Stiftungsbehörde möglich, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder die Stiftung das Gemeinwohl gefährdet. Bedingt durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss die Behörde primär eine Umwandlung vornehmen. Nur wenn eine Umwandlung nicht möglich oder nicht ausreichend ist, hat die Stiftungsbehörde deren Auflösung zu verfügen.⁷⁷

IX. Zweck ohne Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal

Der italienische Gesetzgeber hat im Jahr 1997 die Kategorie der Einrichtungen bestimmt, die steuerlich davon profitieren dürfen, dass sie keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen.⁷⁸ Derartige Organisationen dürfen sich mit dem Namenszusatz ONLUS (*organizzazione non lucrativa di utilità sociale*) bezeichnen. Die steuerrechtliche Definition der Gemeinnützigkeit orientiert sich kaum an den zivilrechtlichen Typen, sondern stellt eigene Standards auf.⁷⁹ Es besteht in Italien daher neben der organisationsrechtlichen Gemeinnützigkeit, die sich insbesondere bei der Stiftung und beim Verein findet, auch die – unabhängig davon existierende – steuerliche Gemeinnützigkeitsqualifikation. Um die steuerlichen Privilegien der Gemeinnützigkeit für sich in Anspruch nehmen zu können, muss die Einrichtung einen für die Gesellschaft nützlichen Zweck

verfolgen. Es können insoweit auch die sog. Sozialunternehmen (*imprese sociali*) unter den steuerlichen Gemeinnützigkeitsbegriff fallen. Der steuerbefreite Status steht nur einer Einrichtung zu, die etwa Unterstützungsarbeit im Gesundheits- bzw. Sozialbereich in der allgemeinen Wohlfahrt, in der Bildung und Ausbildung, im Laiensport bzw. im Erhalt von historischen Kulturgütern, der Kunstförderung usw. leisten. Mit der Einführung des Rechtsinstituts der ONLUS hat der italienische Gesetzgeber eine Kategorie geschaffen, die neben den privatrechtlichen Rechtsformen steht. Die starre Regelung macht es möglich, jede italienische Rechtsform daran zu messen, ob sie aufgrund ihrer Zweckbestimmung unter die Kategorie der ONLUS fällt.

X. Zusammenfassung

Das italienische Stiftungsrecht ist solide und lässt einen weiten statutarischen Gestaltungsspielraum zu. Obwohl die Vorschriften des *codice civile* angesichts ihrer Kürze und Intransparenz so gewertet werden könnten, als seien Stiftungen in Italien nicht willkommen, verdeutlichen die anderen einschlägigen Rechtsquellen, d.h. die Sondergesetzgebung und die Rechtsprechung, dass Stiftungen in Italien einen sehr wichtigen Platz in der Zivilgesellschaft einnehmen. Insoweit ist zu hoffen und zu wünschen, dass der italienische Gesetzgeber bei weiteren Reformen und Gesetzesanpassungen dem traditionellen Typus der Stiftung treu bleibt und dogmatische Unsauberkeiten, die bei der Beteiligungsstiftung (*fondazione di partecipazione*) angesprochen worden sind, vermeidet. Es ist zu erwarten, dass die Verankerung der *Fundatio Europea* in der Europäischen Gesetzgebung auch neuen Wind in die Diskussion um die Konkurrenzfähigkeit der traditionellen italienischen Stiftung im Wettbewerb der Rechtsordnungen bringen wird.

XI. Summary

Italian foundation law is sound and leaves wide scope for statutory structuring. Although, in view of their brevity and lack of transparency, the provisions of the *codice civile* could be interpreted as implying that foundations are not welcome in Italy, the other relevant sources of law, i.e.

special legislation and jurisdiction, make it perfectly clear that foundations have a very important place in civil society in Italy. To this extent it is to be hoped and desired that when further reforms are undertaken and laws amended, the Italian legislator will remain faithful to the traditional type of foundation and avoid the dogmatic shortcomings which have been addressed for the participation foundation (*fondazione di partecipazione*). It is to be expected that enshrining the *Fundatio Europaea* in European law will also breathe new life into the discussion about the competitiveness of the traditional Italian foundation in competition between jurisdictions.

-
- 1 Die wichtigste normative Grundlage des italienischen Privatrechts ist der *codice civile* (Italienisches Zivilgesetzbuch), welches als Gesamtwerk am 21.4.1942 in Kraft getreten ist; vgl. *Eccher*, in: *Eccher/Schurr/Christandl* (Hrsg.), *Handbuch Italienisches Zivilrecht*, 2009, Rn. 1/8; der *codice civile* ist in deutscher Sprache bereits in fünfter Auflage erschienen in folgender Übersetzung: *Bauer/Eccher/König/Kreuzer/Zanon*, *Italienisches Zivilgesetzbuch*, Zweisprachige Ausgabe, 5. Auflage, 2010; diese Übersetzung ist auch online abrufbar unter <http://www.provinz.bz.it/anwaltschaft/themen/zivilgesetzbuch.asp>.
 - 2 Juristische Personen des öffentlichen Rechts entstehen durch Gesetz (*legge*). Unter diese Kategorie fallen der Staat (*stato*), die Regionen (*regioni*), die Provinzen (*province*) und die Gemeinden (*comuni*). Daneben sind auch öffentliche Einrichtungen (*istituzioni pubbliche*) bzw. öffentliche Unternehmen (*imprese pubbliche*) mit Rechtspersönlichkeit zu nennen.
 - 3 So z.B. die Società a responsabilità limitata (S.r.l.) in Art. 2462 bis 2483 *cod.civ.* sowie die Aktiengesellschaft in Art. 2325 bis 2451 *cod.civ.*
 - 4 Vgl. §§ 21 bis 89 BGB.
 - 5 Vgl. Art. 14 bis Art. 35 *cod.civ.*
 - 6 Der italienische *codice civile* besteht aus fünf Büchern, dem Personen- und Familienrecht (Erstes Buch), dem Erbrecht (Zweites Buch), dem Sachenrecht (Drittes Buch), dem Schuldrecht (Viertes Buch), dem Arbeitsrecht (Fünftes Buch) und dem Schutz der Rechte (Sechstes Buch). Die große Neuerung bei der Entstehung des *codice civile* besteht darin, dass dieser – anders als seine Vorläufer – auch die Inhalte des früheren selbstständigen Handelsgesetzbuches (*codice del commercio*) von 1882 und damit auch das Recht der Personen- und Kapitalgesellschaften einverleibt hat; vgl. dazu *Eccher* (Fn. 1), Rn. 1/8.
 - 7 Vgl. zu diesem Themengebiet im deutsch- und englischsprachigen Schrifttum z.B. *De Giorgi*, *Stiftungen im italienischen Recht*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 381 ff.; *Dolce/Molinari*, *Länderbericht Italien*, in: *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, 2007, S.

- 959 ff.; *Prele*, The Civil Code and the Special Laws ruling Foundations in Italy, in: *Prele* (Hrsg.), *Developments in Foundation Law in Europe*, 2013 (im Druck).
- 3 } Vgl. *Baralis*, *Enti non profit: profili civilistici*, Riv.not. 1999, S. 1091.
- 4) Das im fünften Buch des *codice civile* enthaltene Kapitalgesellschaftsrecht wurde im Jahr 2003 grundlegend reformiert. Mit der *Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative* (D.lgs. 6/2003) wurde ein modernes kompetitives Gesellschaftsrecht geschaffen, das sich beispielsweise dadurch auszeichnet, dass im Bereich der Aktiengesellschaft (*società per azioni*) neben dem traditionellen italienischen Governance-Modell (*sistema tradizionale*, siehe Art. 2380-bis bis 2409-septies *cod.civ.*) auch das an die deutsche Rechtstradition angelehnte dualistische System (*sistema dualistico*, Art. 2409-octies bis 2409-quinquiesdecies *cod.civ.*) bzw. das angelsächsisch geprägte monistische System (Art. 2409-sexiesdecies bis 2409-noviesdecies *cod.civ.*) gewählt werden kann. Darüber hinaus wurde das Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*società a responsabilità limitata*) von der ursprünglich rechtlich eng verbundenen *società per azioni* normativ abgekoppelt und im Sinne einer eigenständigen Gesetzgebung (Art. 2462 bis 2483 *cod.civ.* den Personengesellschaften (*società di persone*) angeglichen. Das Privileg der beschränkten Haftung wurde damit auch kleineren bzw. mittleren Unternehmen ermöglicht.
- 10) *Christandl*, in: *Eccher/Schurr/Christandl* (Hrsg.), *Handbuch Italienisches Zivilrecht*, 2009, Rn. 2/98; für Deutschland vgl. *Reuter*, in: *Münchener Kommentar zum BGB*, 6. Auflage 2012, Vor § 21, Rn. 2.
- 11) D.lgs. 6/2003; zu den Auswirkungen der Reform des Kapitalgesellschaftsrechts auf den non-profit-Bereich vgl. *Zoppini*, *La disciplina delle associazioni e delle fondazioni dopo la riforma del diritto delle società*, in: *Maltoni/Zoppini* (Hrsg.), *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni*, 2007, S. 1 ff.
- 12) *Costanza*, *I Soggetti: Gli Enti Non Commerciali*, in: *Perlingieri* (Hrsg.), *Trattato di Diritto Civile*, Band II, 2, 2012, S. 105.
- 13) Vgl. *Reuter*, in: *Münchener Kommentar zum BGB*, 6. Auflage 2012, Vor § 21, Rn. 2.
- 14) *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 2006, S. 199 f.; *Meyn*, *Die Stiftung im Zivilrecht*, in: *Meyn/Richter/Koss* (Hrsg.), *Die Stiftung*, 2. Aufl., 2009, Rn. 40; *Schöpflin*, in: *Bamberger/Roth* (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar BGB*, 3. Aufl., § 21 Rn. 14 ff.
- 15) Für Deutschland vgl. *Schöpflin* (Fn. 14), § 21 Rn. 7.
- 16) Für Deutschland vgl. *Schöpflin* (Fn. 14), § 21 Rn. 17.
- 17) *Costanza* (Fn. 12), S. 40 ff.
- 18) *Christandl* (Fn. 10), Rn. 2/99.
- 19) Zu Art. 27 *cod.civ.* vgl. *Costanza* (Fn. 12), S. 63.
- 20) Bei den Präfecturen handelt es sich um Außenstellen des Innenministeriums.
- 21) Vgl. Art. 1 Abs. 1 D.P.R. 361/2000, G.U. 7.12.2000; für eine rechtsvergleichende Gegenüberstellung von Konzessionssystem und Normativbestimmung, vgl. *Schurr*, *Die Stiftung mit unternehmerischer Verantwortung, Eine Untersuchung der unternehmensbezogenen Enttypisierung der Stiftung in Deutschland, Österreich und*

- Italien, 1998, S. 128.
- 2 Backert, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar BGB, 3. Aufl., § 80 Rn. 3.
- 3 Atypische Kapitalgesellschaften, die gerade keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, sind auch in Italien üblich, vgl. dazu etwa Forte, Società e associazioni sportive, 2003, S. 13; Marasà, Le società senza scopo di lucro, 1984, S. 68 ff.
- 4 C. Stato, sez. I, 13. Juli 1948, in Arch. ricerche giur. 1950, I, S. 346.
- 5 Sotgia, Elemento formale e elemento materiale della persona giuridica secondo il nuovo Codice Civile, in: Nuova riv. dir. comm., 1950, II, S. 1.
- 6 D.lgs. 460/1997; vgl. dazu etwa Costanza (Fn. 12), S. 95 ff.; zur Abgrenzung der Non-profit-Organisationen vgl. auch Baralis, Enti non profit: profili civilistici, Riv.not. 1999, S. 1091 ff.
- 7 Organe handeln für die juristische Person. Insoweit verweist das Gesetz für das Drittverhältnis bisweilen auf Art 1387 ff. *cod.civ.*, d.h. auf die Vorschriften über die gewillkürte Stellvertretung (*rappresentanza volontaria*). Dennoch handeln Organe von juristischen Personen nach hL nicht als Stellvertreter (*rappresentante*); vielmehr sind Handlungen der Organe direkt der juristischen Person zurechenbar. Das Organ fällt als deren Teil mit dieser zusammen (*immedesimazione organica*).
- 8 Für Deutschland vgl. Meyn, Laufender Geschäftsbetrieb, in: Meyn/Richter/Koss (Hrsg.), Die Stiftung, 2. Aufl., 2009, Rn. 647 ff.; Schöpflin (Fn. 14), § 21 Rn. 14 ff.
- 9 Vgl. für die GmbH Art. 2475-bis Abs. 2 sowie für die AG Art. 2384 Abs. 2 *cod.civ.*; eine Ausnahme gilt freilich, wenn bewiesen wird, dass Dritte zum Schaden der Gesellschaft gehandelt haben (*exceptio doli*); vgl. dazu Cass.civ. 88/4914, Dir.fall. 1989, II, 165.
- 10 Vgl. Art. 19 *cod.civ.*
- 11 Christandl (Fn. 10), Rn. 2/108.
- 12 Vgl. Art. 6 Abs. 1 D.P.R. 361/2000, G.U. 7.12.2000.
- 13 Die Konturen der nichtrechtsfähigen Stiftung wurden in Italien seit langem intensiv diskutiert, vgl. weiterführend zu den theoretischen Grundlagen Galgano, Sull'ammisibilità di un fondazione non riconosciuta, Riv.dir.civ. 1963, II, S. 172 ff.; für eine rechtsvergleichende Gegenüberstellung vgl. Schurr (Fn. 21), S. 157 ff.
- 14 Meyn, Gründung der Stiftung, in: Meyn/Richter/Koss (Hrsg.), Die Stiftung, 2. Aufl., 2009, Rn. 127.
- 15 Cass.civ. 69/654.
- 16 Die Zweiteilung wurde in der Rechtsprechung etwa in C.Stato 97/1996, Foro amm. 1996, S. 419 befürwortet; vgl. zum Meinungsstand Costanza (Fn. 12), S. 45.
- 17 Cass.civ. 19503/2004; Cass.civ. 1017/1970, Giur.it. 1970, I, 1, S. 1780.
- 18 De Giorgi, in: Cian/Trabucchi (Hrsg.), Commentario breve al codice civile, 10. Auflage, 2011, Vor Art. 14, Rn. III.1 ff.
- 19 Vgl. Capecchi, Evoluzione del terzo settore e disciplina civilistica, 2005, S. 69 ff.
- 20 De Giorgi, Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme al groviglio delle leggi speciali, in Riv. dir. civ., 1999, I, S. 287, 293 ff.
- 21 Vgl. dazu, De Giorgi (Fn. 38), Vor Art. 14, Rn. III.4.
- 22 Vgl. dazu Zoppini, Le fondazioni, 1995, S. 54 ff.

- ¹³ *Backert* (Fn. 22), § 80 Rn. 5; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 117 ff.; *Richter*, Deutschland, in: *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Rn. 27.
- ¹⁴ *Costanza* (Fn. 12), S. 41 f.
- ¹⁵ D.lgs. 6/2003.
- ¹⁶ An dieser Stelle ist noch die Regelung im Rahmen von Art. 2448-bis *cod.civ.* zu erwähnen, die besagt, dass vorbehaltlich der Bestimmungen in Sondergesetzen das einem Sondergeschäft gewidmete Zweckvermögen nicht für einen Wert errichtet werden darf, der insgesamt mehr als zehn Prozent des Eigenkapitals der Gesellschaft ausmacht. Derartige Sondervermögen dürfen jedenfalls nicht zur Ausübung von Geschäften gebildet werden, die auf Grund von Sondergesetzen vorbehaltene Tätigkeiten betreffen.
- ¹⁷ Bekanntlich besteht in Italien seit der im Jahre 1993 erfolgten Ratifizierung des Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1.7.1985 die Möglichkeit, unter Wahl fremden Rechts einen Trust zu errichten, der lediglich inländische settlor, trustee und beneficiaries vorsieht; vgl. dazu *Monegat*, Trust „interni“ e trust di diritto „interno“, in: *Monegat/Lepore/Valas* (Hrsg.), Trust – Aspetti sostanziali, Band I, 2007, S. 35 ff.
- ¹⁸ *Backert* (Fn. 22), § 86 Rn. 1 f.; *Jakob* (Fn. 14), S. 199 f.
- ¹⁹ Vgl. dazu die Entscheidung C.Stato 366/1994, in *Cons. Stato*, 1994, I, S. 1464; für eine rechtsvergleichende Gegenüberstellung der Stiftungsaufsicht, vgl. *Schurr* (Fn. 21), S. 137 ff.
- ²⁰ *De Giorgi* (Fn. 38), Art. 25, Rn. III.1 ff.
- ²¹ Vgl. dazu etwa *Galgano*, Persone giuridiche, in *Scialoja-Branca*, Commentario del codice civile, 2006, S. 231.
- ²² *Costanza* (Fn. 12), S. 116.
- ²³ § 80 i.V.m. § 81 BGB; *Backert* (Fn. 22), § 86 Rn. 1 f.; *Jakob* (Fn. 14), S. 199 f.
- ²⁴ *De Giorgi* (Fn. 38), Art. 25, Rn. III.2.
- ²⁵ *De Giorgi* (Fn. 38), Art. 19, Rn. III.1; zur Haftung der Stiftungsorgane im deutschen Recht vgl. *Burgard* (Fn. 43), S. 593 ff.
- ²⁶ Daneben gibt es noch weitere spezialgesetzlich verankerte Stiftungsformen, wie z.B. im Musik- und sonstigen Kulturbereich; vgl. etwa *Freni*, La trasformazione degli enti lirici in fondazioni di diritto privato, *Gior.dir.amm.* 1996, S. 1115 ff.; *Di Majo*, Le neo-fondazioni della lirica: un passo in avanti e due indietro, *Corr.giur.* 1997, S. 114 ff.
- ²⁷ Vgl.dazu etwa *Ponzanelli*, Gli enti collettivi senza scopo di lucro, 2. Auflage, 2000, S. 155 ff.
- ²⁸ Vgl. dazu *Rescigno*, Le fondazioni di partecipazione, in: *Maltoni/Zoppini* (Hrsg.), La nuova disciplina della associazioni e fondazioni, 2007, S. 237 ff.; vgl. auch *Bellezza/Florian*, Le fondazioni di partecipazione, 2006, passim; *Fusaro*, Trasformazione da e in fondazione di partecipazione, in: *Sole 24 Ore* (Hrsg.), Le fondazioni di partecipazione, 2007, S. 45; vgl. im deutschen Schrifttum dazu *Runte*, Atypische Organisationsformen bei Fondazione, Stiftung und Fondation, 2012, S. 66 ff.

- ⁵⁹ Vgl. dazu D.lgs. 367/1996 (*Disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato*).
- ⁶⁰ Vgl. dazu etwa Vittoria, *Le fondazioni culturali ed il consiglio di amministrazione*, 1976, S. 19 ff.
- ⁶¹ Vgl. De Giorgi (Fn. 38), Vor Art. 14, Rn. II.6.
- ⁶² Costanza (Fn. 12), S. 118.
- ⁶³ Vgl. l. 218/1990 (*Disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto*, sog. legge Amato); vgl. Baratti, *Fondazioni di origine bancaria e imprese strumentali*, in: Stefanelli (Hrsg.), *Le imprese strumentali delle fondazioni di origine bancaria*, 2005, S. 11 ff.; vgl. im deutschen Schrifttum dazu Runte (Fn. 58), S. 69 ff.
- ⁶⁴ Cassese, *Da Fondazioni bancarie a Enti non profit*, in *Il giornale di diritto amministrativo*, 1995, S. 479 ff.
- ⁶⁵ De Giorgi (Fn. 38), Vor Art. 11, Rn. X.1.
- ⁶⁶ Vgl. d.lgs. 356/1990; weiterführend vgl. Cassese, *La ristrutturazione delle banche pubbliche e gli enti conferenti*, in: ACRI, *La legge 30 luglio 1990, n. 218*, 1991,
- ⁶⁷ Vgl. d.l. 332/1994; später in Gesetz umgewandelt: l. 474/1994.
- ⁶⁸ D.lgs. 356/1990.
- ⁶⁹ Vgl. D.lgs. 153/1999 sowie l. 461/1998; die Aufsicht durch das *Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica* soll solange bestehen, bis der Gesetzgeber eine neue – für alle Stiftungen – geltende Governancevorschrift geschaffen hat und solange die Bankstiftungen über eine Mehrheit an den Bankgesellschaften verfügen, die eine Kontrolle ermöglicht.
- ⁷⁰ Vgl. zur Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (*corte costituzionale*) etwa Fiorenzano, *Le fondazioni di origine bancaria nuovamente al cospetto della Corte costituzionale: alla ricerca di un duplice equilibrio tra autonomia privata e tentazioni neo-dirigiste*, in: *Giurisprudenza italiana*, 2004, S. 923.
- ⁷¹ EuGH, Urt. v. 10.1.2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato and Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*; C-222/04.
- ⁷² Costi, *Le fondazioni bancarie. Un nuovo governo dell'economia*, in *Riv.Trim.Dir.Proc.Civ.*, numero speciale 2011, p. 3.
- ⁷³ Ponzanelli, *Le fondazioni bancarie: dalla legge Amato-Carli alla legge delega Ciampi-Pinza*, in: Ponzanelli (Hrsg.), *Le fondazioni bancarie*, 2005, S. 3.
- ⁷⁴ De Giorgi (Fn. 38), Vor Art. 27, Rn. II.1 ff.
- ⁷⁵ Cass.civ. 57/2300.
- ⁷⁶ De Giorgi (Fn. 38), Vor Art. 28, Rn. I.2.
- ⁷⁷ Meyn, *Beendigung und Auflösung der Stiftung*, in: Meyn/Richter/Koss (Hrsg.), *Die Stiftung*, 2. Aufl., 2009, Rn. 1022 ff.; Mercker, *Die selbständige Stiftung bürgerlichen Rechts*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis. Handbuch für ein modernes Stiftungswesen*, 2005, S. 218 f.
- ⁷⁸ Vgl. D.lgs. 460/1997.
- ⁷⁹ Costanza (Fn. 12), S. 95 ff.

Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Schweiz

DOMINIQUE JAKOB / MATTHIAS UHL

- I. Rechtsetzung
 - 1. Revision und Rechnungslegung
 - 2. Arbeitgeberorganhaftung nach AHVG
 - 3. Parlamentarische Vorstöße
 - 4. Stiftungsaufsicht
 - 5. Mehrwertsteuer
 - 6. Eidgenössische Volksinitiative „Erbschaftssteuerreform“
- II. Rechtsprechung (Auswahl)
 - 1. Vereinsrecht
 - 2. Stiftungsrecht
- III. Literatur (Auswahl)

I. Rechtsetzung

1. Revision und Rechnungslegung

Über die Änderungen des Revisions- und Rechnungslegungsrechts wurde bereits in den Vorjahresberichten informiert.¹ Dort war davon die Rede, dass die neuen Schwellenwerte des *Revisionsrechts* (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR)² auf den 1.1.2012 in Kraft gesetzt wurden.³ Am 1.1.2013 sind weitere neue Vorschriften in Kraft getreten,⁴ welche die *Rechnungslegung* betreffen.⁵ Im *Stiftungsrecht* sieht Art. 83a ZGB⁶ für Stiftungen eine sinngemäße Anwendung der Art. 957 ff. OR (Vorschriften über die kaufmännische Buchführung) vor. Dies führt insoweit zu einer materiellen Änderung, als nach Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2, 3 OR

Stiftungen, die nicht zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet oder nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen müssen (sog. „Milchbüchlein“-Rechnung). Dies ist eine Erleichterung, welche der bis dahin geltende Art. 83a ZGB nicht enthielt. Für das *Vereinsrecht* ist der Verweis auf die Art. 957 ff. OR in dem ebenfalls revidierten Art. 69a ZGB zu finden, welcher diese Rechtslage aber bereits vorher enthielt.

2. Arbeitgeberorganhaftung nach AHVG

Treten Vereine und Stiftungen im Rechtsverkehr als Arbeitgeber auf, so sind deren Verwaltungs- und Geschäftsführungsorgane darauf hinzuweisen, dass die seit 1.1.2012 in Kraft befindliche Vorschrift des Art. 52 Abs. 2⁷ AHVG⁸ für die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen eine subsidiäre *Arbeitgeberorganhaftung* anordnet.⁹ Damit hat der Gesetzgeber eine streitige höchstrichterliche Rechtsprechung in Gesetzesform gegossen. Nach dieser Rechtsprechung haften für die öffentlich-rechtliche Pflicht, die paritätischen Sozialversicherungsbeiträge abzuführen, abzuliefern und abzurechnen, nicht nur die Arbeitgeber, sondern subsidiär die für sie handelnden Organe.¹⁰ Entsprechend dieser Judikatur bleibt die Haftung auf grobes Verschulden beschränkt (siehe Art. 52 Abs. 1 AHVG). Zusammengefasst müssen also Vereinsvorstände und Stiftungsräte auch in Zukunft aufpassen, der Ausgleichskasse gegenüber nicht schadenersatzpflichtig zu werden. Darüber hinaus sollen ausweislich der Gesetzesbegründung mit dem neuen Art. 52 Abs. 2 AHVG auch sogenannte *faktische Organe* in die Pflicht genommen werden können.¹¹

3. Parlamentarische Vorstöße

An der Motion¹² von Ständerat *Werner Luginbühl* zur „Steigerung der Attraktivität des Stiftungsstandortes Schweiz“ (09.3344), welche am 1.3.2010 an den Bundesrat überwiesen wurde,¹³ wurde beim Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement (EJPD), beim Eidgenössischen Departement des Innern (EDI) sowie beim

Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) gearbeitet, teilweise unter Einbezug der Kantone. Zwischenzeitlich wurden weitere themenrelevante Vorstöße in die Motion einbezogen, wie etwa das Postulat von Nationalrätin *Isabelle Moret* zur „Analyse einer allfälligen gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz“ (10.3332) sowie die auf einem „Grundlagenbericht“ des EJPD vom 23.12.2010¹⁴ beruhende Frage der künftigen *Ausgestaltung der Stiftungsaufsicht*.¹⁵ Nach einer vertieften Prüfung der Materie hat nun der Bundesrat am 27.2.2013 dem National- und Ständerat einen Bericht vorgelegt, in dem er sich dezidiert *gegen eine Revision des Stiftungs- und Stiftungsaufsichtsrechts* ausspricht. Der Bundesrat steht insbesondere der Einführung eines „Oberaufsichtssystems“ ablehnend gegenüber und teilt insoweit die Bedenken, die das EDI in einem Bericht vom 9.12.2012 geäußert hat, einer Oberaufsichtsbehörde tatsächlich sinnvolle Aufgaben zuweisen zu können. Auch mit vielen weiteren Bereichen der Thematik setzt sich der Bundesrat auseinander, sieht jedoch aktuell *weder zivil- noch steuerrechtlich* einen zwingenden Handlungsbedarf, das Stiftungsrecht der Schweiz zu reformieren und die Attraktivität des Stiftungsstandorts Schweiz (weiter) zu steigern. Er beantragt daher beim Parlament, die Motion *Luginbühl* „abzuschreiben“. Die Zielsetzung der Motion wird jedoch grundsätzlich geteilt und als Daueraufgabe verstanden, so dass die zivil- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen in regelmäßigen Abständen auf ihre Wettbewerbsfähigkeit hin überprüft werden sollen.¹⁶

Am 5.6.2012 reichte Naionalrat *Manuel Tornare* im Schweizer Parlament eine Interpellation „Ermessensstiftungen als Vehikel der Steuerflucht und Steuerhinterziehung“ (12.3429) ein.¹⁷ Der Vorstoß ist die Fortsetzung einer von *Tornare* am 22.12.2011 eingegebenen Interpellation, in der er darauf hinwies, dass die mit einigen (europäischen) Staaten vereinbarte oder noch zu vereinbarende Abgeltungssteuer mittels einer *liechtensteinischen Ermessensstiftung* oder einem *angelsächsischen Discretionary Trust* umgangen werden könne.¹⁸ Der Bundesrat hat zu den von *Tornare* gestellten Fragen am 15.2.2012 und am 15.8.2012 Stellung genommen.¹⁹ Am 28.9.2012 hat der Nationalrat die Diskussion verschoben, so dass die Interpellation vom Plenum noch nicht behandelt worden ist.

4. Stiftungsaufsicht

Für die *Bundesebene* sei auf den soeben erwähnten Bericht des Bundesrates vom 27.2.2013 verwiesen (I.3). Auf der *kantonalen Ebene* ist festzuhalten, dass im Zuge der BVG-Strukturreform alle Kantone ihre gesetzliche Verpflichtung erfüllt und die BVG-Aufsicht auf öffentlich-rechtliche Anstalten übertragen haben.²⁰ Aufgrund der funktionalen Verbindung der BVG-Aufsicht mit der Aufsicht über klassische Stiftungen hat dieser Vorgang jedoch zugleich erheblichen Einfluss auf die Struktur der kantonalen Stiftungsaufsicht gezeitigt. Etwa haben einige Kantone den neuen Anstalten die Aufsicht sowohl über Vorsorgeeinrichtungen als auch über klassische Stiftungen übertragen. Andere haben diese Übertragung indes ausschließlich für die Vorsorgeeinrichtungen vorgenommen, während die Aufsicht über klassische Stiftungen in der kantonalen Verwaltung verblieben ist.²¹ Die Aufsicht ist somit in mehrfacher Hinsicht gespalten, nicht nur in BVG- versus Stiftungsaufsicht, sondern auch in Bezug auf die zuständige Aufsichtskörperschaft (öffentlich-rechtliche Anstalt versus Verwaltungsbehörde). Das kann sich auf die Einheitlichkeit der Entscheidungspraxis und des Rechtsschutzes auswirken.²²

5. Mehrwertsteuer

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat ihre Praxishinweise zur Mehrwertsteuerpflicht ergänzt. In ihrer Veröffentlichung „MWST-Praxis-Info 04“ vom 27.11.2012 gibt sie vor, wie der Begriff der „*unternehmerischen Tätigkeit*“ auszulegen sei.²³ Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG²⁴ ist steuerpflichtig, „wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuer befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer: a) eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und b) unter eigenem Namen nach außen auftritt.“ In der bisherigen Praxis bestanden für gemeinnützige Vereine und Stiftungen Ungewissheiten, insbesondere in den Fällen, in denen sowohl unternehmerische Tätigkeiten ausgeübt wurden als auch solche, die zweifelsfrei nicht unter die Legaldefinition des Art. 10 Abs. 1 MWSTG fielen. Nunmehr werden die Einzelelemente

dieser Legaldefinition von der „MWST-Praxis-Info 04“ genau beschrieben. So wird etwa in den Erläuterungen des Begriffs der „Selbständigkeit“ festgehalten, dass die Tätigkeiten von Verwaltungsräten, *Stiftungsräten* oder ähnlichen Funktionsträgern als *unselbständige Erwerbstätigkeiten* gelten.²⁵ Recht ausführlich widmen sich die Praxishinweise sodann den nicht gewinnstrebigem Rechtsträgern, typischerweise also gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen.²⁶ Da Gewinnstrebigkeit indes keine Voraussetzung der unternehmerischen Tätigkeit und folglich der Steuerpflicht ist, sei bei solchen Organisationen in jedem Einzelfall zu prüfen, ob ihre Tätigkeiten auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen gerichtet sind. Daraus folgt, dass nicht unternehmerisch handelt, wer sich ausschließlich mit Nicht-Entgelten (Spenden und Ähnliches) finanziert oder dessen Einnahmen aus Leistungen eindeutig untergeordneter Natur bestehen (Stiftung betreibt aus Spenden und Erträgen finanzierte Suppenküche und erhebt von den Nutzern einen symbolisch niedrigen Betrag).²⁷ Übt ein Rechtsträger sowohl unternehmerische als auch nicht unternehmerische Tätigkeiten aus, umfasst die Steuerpflicht nur die ersteren (Stiftung betreibt Suppenküche, welche unter anderem aus den Gewinnen eines von ihr geführten Handelsbetriebs finanziert wird). Die EStV geht hier zweistufig vor: Hiernach werden auf einer ersten Stufe die einzelnen Tätigkeitsbereiche des Rechtsträgers bestimmt, während auf einer zweiten Stufe jeder Tätigkeitsbereich auf seine (fehlende) Mehrwertsteuerpflichtigkeit untersucht wird.²⁸ Für Letzteres ist von Bedeutung, dass die EStV die unternehmerische Relevanz eines Tätigkeitsbereichs verneinen möchte, „wenn die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25% durch Einnahmen aus Leistungen (...) sondern zu mehr als zu 75% durch Nicht-Entgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen usw. gedeckt werden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund besteht“.²⁹ Schließlich stellt die EStV klar, dass sie die vorliegende MWST-Praxis-Info für Sachverhalte per 1.1.2010 anwendet. Dies hat die praktische Konsequenz, dass Organisationen, die im Zeitraum vom 1.1.2010 bis 31.12.2012 in einem nicht-unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen Vorsteuerabzug vorgenommen haben, diesen rückgängig machen müssen und sie gleichzeitig die in diesem Bereich deklarierte Mehrwertsteuer zurückfordern können.³⁰

6. Eidgenössische Volksinitiative „Erbschaftssteuerreform“

Im Vorjahr wurde davon berichtet, dass seit August 2011 für die Eidgenössische Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)“ Unterschriften mit dem Ziel gesammelt wurden, eine Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Bundesebene einzuführen, mit deren Hilfe die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) saniert werden soll.³¹ Zum 16.2.2013 wurden der Bundeskanzlei nun 100.000 gültige Unterschriften eingereicht.³² Der Bundesrat wird folglich seine Beratungen aufnehmen. Erinnerung sei daran, dass die Initiative eine Erbschaftssteuer vorsieht (fixer Steuersatz von 20%), die auf den Nachlass natürlicher Personen erhoben wird, welche ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt ihres Todes in der Schweiz hatten oder bei denen der Erbgang in der Schweiz eröffnet wurde. Ab dem 1.1.2012 sollen Schenkungen rückwirkend dem Nachlass hinzugerechnet werden. Für den hiesigen Kontext ist freilich zu betonen, dass Zuwendungen an *steuerbefreite juristische Personen* – genauso wie jene unter Eheleuten bzw. registrierten Partnern – steuerfrei bleiben sollen.

II. Rechtsprechung (Auswahl)

1. Vereinsrecht

a) Zulässiger Vereinszweck

Nach Art. 60 Abs. 1 ZGB erlangen Vereine, die sich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen oder anderen nicht wirtschaftlichen Aufgabe widmen, ihre Persönlichkeit, sobald der Wille, als Körperschaft zu bestehen, aus den Statuten ersichtlich ist. Damit steht nach dem Willen des Gesetzgebers das liberale Vereinsrecht des Zivilgesetzbuchs nur solchen Vereinigungen offen, die einen *nichtwirtschaftlichen Zweck* verfolgen, während Personenverbindungen mit wirtschaftlicher Zwecksetzung auf die Gesellschaftsformen des Obligationenrechts verwiesen werden (Art. 59 Abs. 2 ZGB).³³ Vor diesem Hintergrund sei darauf hingewiesen, dass das

Bundesgericht in einem steuer- und verfahrensrechtlich geprägten Urteil 2C_494/2011 vom 6.7.2012³⁴ auf seine Rechtsprechung Bezug genommen hat, wonach Art. 60 ZGB entgegen seinem Wortlaut in ständiger Praxis so ausgelegt wird, dass (auch) die Förderung des wirtschaftlichen Wohlergehens der *Vereinsmitglieder* zulässig ist, solange nicht *der Verein selbst* ein kaufmännisches Gewerbe betreibt.³⁵ In *casu* ging es um einen Verein, der als „Fürsorgeeinrichtung“ seinen Mitgliedern Unterstützungsleistungen erbrachte, wobei jene statutarisch auf bestimmte Notlagen (Krankheit, Unfall und dergleichen) beschränkt waren. Anlässlich einer Buchprüfung wurde festgestellt, dass die Unterstützungsleistungen jedoch nicht zwingend in Notlagen erbracht wurden; vielmehr hingen sie vom individuellen Leistungskatalog ab, den jedes Mitglied unter den verschiedenen Angeboten des Vereins ausgewählt hatte.³⁶

b) Rechtsschutz

Ein Vereinspräsident machte die Rechtswidrigkeit eines *Beschlusses über seine Abberufung* geltend. Mit Urteil 5A_130/2012 vom 19.4.2012³⁷ trat das Bundesgericht auf seine Beschwerde indes nicht ein: Der Beschwerdeführer rüge keine Verletzung verfassungsgemäßer Rechte. Im zugrunde liegenden Verfahren war unter anderem die Traktandierung des Absetzungsbegehrens zu beurteilen; außerdem ging es um den wirksamen Zugang von Mitgliederanträgen für Geschäfte, die in der Vereinsversammlung zu behandeln waren.

Auch im Urteil 5A_73/2012 vom 26.3.2012,³⁸ in welchem es um die *Anfechtung eines schiedsgerichtlichen Entscheids* ging, trat das Bundesgericht nicht auf die erhobene Beschwerde ein: Ein Beschwerdeführer, der sich darauf beschränke, lediglich eine „Interessengewichtung aus eigener Sicht“ vorzunehmen, genüge nicht seiner Rügepflicht.

Schließlich entschied das Bundesgericht im Urteil 5A_634/2011 vom 16.1.2012,³⁹ dass ein ehemaliges Mitglied, das aus einem Verein ausgeschlossen worden und das während des Ausschlussverfahrens freiwillig aus dem Verein ausgetreten war, dem Gericht sein aktuelles und praktisches *Interesse an der Beschwerdeführung* darzulegen habe; in der

Regel habe es zu begründen, welche weiterbestehenden Nachteile mit dem Ausschluss verbunden seien. Diese Aussage wurde vom Bundesgericht im Urteil 5A_202/2012 vom 1.6.2012⁴⁰ bestätigt.

c) Steuern

Soll bestimmt werden, wer *Leistungserbringer* im mehrwertsteuerlichen Sinne ist, ist laut Urteil A-5747/2008 des Bundesverwaltungsgerichts vom 17.3.2011⁴¹ entscheidend, wer nach außen Dritten gegenüber auftritt. Bietet ein Verein für die Allgemeinheit bzw. für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar sogenannte Grabunterhaltsverträge an, wonach Gräber gegen Zahlung einer Geldsumme für längere Zeit unterhalten und gepflegt werden, so ist dieser Verein der mehrwertsteuerlich relevante Leistungserbringer.

2. Stiftungsrecht

a) Abgrenzung der Rechtswege

Mittels *Stiftungsaufsichtsbeschwerde* ist es den Stiftungsbeteiligten möglich, gegen das Verhalten der Stiftungsorgane einen förmlichen Rechtsbehelf bei der Aufsichtsbehörde zu erheben. Dieser Weg ist gangbar, wenn sich der Beschwerdeführer in erster Linie gegen ein pflichtwidriges Verhalten der Stiftungsorgane wendet; dagegen ist der *zivilgerichtliche Klageweg* zu wählen, wenn vorwiegend inhaltliche Fragen betreffend Voraussetzung und Umfang eines Anspruchs in Frage stehen.⁴² Das Bundesverwaltungsgericht befasste sich im Urteil B-1854/2011 vom 18.10.2011⁴³ mit genau dieser Abgrenzung: Ist zu überprüfen, ob das Verhalten des Stiftungsrats mit genuin *stiftungsrechtlichen* Dokumenten in Einklang steht, sei dies ein aufsichtsrechtliches Thema. Dagegen sei der zivilgerichtliche Klageweg zu wählen, wenn vorwiegend inhaltliche Fragen betreffend Voraussetzungen und Umfang eines *schuldrechtlichen Anspruchs* in Frage stehen.

b) Rechtsschutz

Das Bundesverwaltungsgericht hat sich im Urteil B-3773/2011 vom

11.9.2012⁴⁴ auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung berufen, der zufolge ein von der Mehrheit des Stiftungsrats überstimmtes Stiftungsratsmitglied grundsätzlich zur Stiftungsaufsichtsbeschwerde legitimiert und damit praxisgemäß ebenso zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt sei.⁴⁵ Eine hiervon abweichende Ansicht vertritt allerdings das Bundesgericht in seinem Urteil 9C_823/2011 vom 23.3.2012.⁴⁶ Dort sprach die Zweite sozialrechtliche Abteilung des Gerichts einem überstimmten Stiftungsratsmitglied eines Wohlfahrtsfonds die Beschwerdelegitimation ab. Dieser Entscheid informiert zunächst zutreffend über die Unterschiede zwischen der Stiftungsaufsichtsbeschwerde und der Aufsichtsanzeige. Bei ersterer handele es sich um ein „Rechtsmittel sui generis mit Anspruch auf Eintreten und Einräumung von Parteirechten“. Für die Legitimation, dieses zu erheben, genüge der Umstand, tatsächlich einmal in die Lage zu kommen, eine Leistung oder einen anderen Vorteil von der Stiftung zu erlangen. Ein so oder ähnlich beschriebenes persönliches Interesse des Beschwerdeführers an der Stiftungsverwaltung sei ausreichend, aber erforderlich. Anderes gelte für die Aufsichtsanzeige, die kein förmliches Rechtsmittel darstelle. Diese zu erstatten, sei jedermann berechtigt, der ein Verhalten des Stiftungsrats überprüft sehen wolle. Sodann kommt das Bundesgericht zu dem Schluss, dass die Eingabe, welche der Beschwerdeführer bei der Aufsichtsbehörde deponierte, nicht als Stiftungsaufsichtsbeschwerde hätte behandelt werden dürfen.⁴⁷ Einem Beschwerdeführer, der nicht als Vertreter einer Gruppierung (Arbeitgeber oder -nehmer) handele und lediglich behaupte, die Mehrheit des Stiftungsrats habe einen rechtswidrigen Beschluss gefasst, fehle das beschriebene persönliche Interesse. Auch die bloße Möglichkeit, eine Verantwortungsklage zu gewärtigen, reiche nicht aus.⁴⁸ Dieses Judikat ist zweifelhaft, weil gerade ein Mitglied des Stiftungsrats stets für die Rechtmäßigkeit des Stiftungshandelns Sorge zu tragen hat.⁴⁹ Aus diesem Grunde sollte einem Stiftungsratsmitglied jedenfalls grundsätzlich ein „berechtigtes Interesse“⁵⁰ an einer Stiftungsaufsichtsbeschwerde zugestanden werden.

Gemeinsam mit zwei Vereinen erhob die Stiftung für Konsumentenschutz (SKS) gegen eine lebensmittelrechtliche Allgemeinverfügung des Bundesamtes für Gesundheit Beschwerde vor dem

Bundesverwaltungsgericht. Letzteres verneinte mit Urteil C-465/2011 vom 28.3.2012⁵¹ die Beschwerdelegitimation der SKS. Die SKS erhebe eine sogenannte *egoistische Verbandsbeschwerde*.⁵² Ob eine – gegebenenfalls „verbandsmäßig organisierte“ – Stiftung zu einer solchen Beschwerde fähig sei, müsse nicht entschieden werden, weil jene Beschwerde *in casu* nicht einmal den beiden konsumentenschützenden Vereinen zustehe. Der Schutz der Konsumenten berühre öffentliche, nicht aber private Interessen, welch letztere notwendig seien, um eine egoistische Verbandsbeschwerde erheben zu können.

c) Aufsichtsmittel

Im Verfahren, das dem bereits erwähnten bundesverwaltungsgerichtlichen Urteil B-3773/2011 vom 11.9.2012 (II.2.b) zugrunde lag, wendete sich ein Stiftungsratsmitglied gegen den ohne seine Zustimmung abgeschlossenen Vergleich, den die Mehrheit des Stiftungsrats im Zuge einer Erbteilung mit pflichtteilsberechtigten Verwandten der verstorbenen Stifterin abgeschlossen hatte. Der beschwerdeführende Stiftungsrat begehrte unter anderem die Absetzung zweier seiner Kollegen. Das Gericht hob hervor, dass die *Abberufung von Stiftungsorganen* eine einschneidende Maßnahme darstelle, die allenfalls dann in Frage komme, wenn deren Verhalten in Bezug auf die gesetzeskonforme Tätigkeit der Stiftung nicht mehr tragbar sei. Zudem sei eine Abberufung stets eine präventive aufsichtliche Maßnahme, für die allein maßgebend sei, ob der Stiftungszweck objektiv beeinträchtigt oder gefährdet sei.⁵³ Unabhängig davon sei den inkriminierten Stiftungsräten *in casu* nichts vorzuwerfen: Indem sie die pflichtteilsberechtigten Verwandten der Stifterin über lebzeitige Zuwendungen an die Stiftung informierten, seien die Stiftungsräte lediglich ihrer erbrechtlichen Auskunftspflicht (Art. 610 Abs. 2 ZGB) nachgekommen.

Mit Urteil B-883/2011 vom 24.10.2011⁵⁴ entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass die Eröffnung eines Strafverfahrens gegen einen Stiftungsrat ein genügender Grund für dessen *vorübergehende Suspendierung* durch die Stiftungsaufsichtsbehörde sein kann. Für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit einer solchen Maßnahme sei auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Damit die Rechtmäßigkeit einer

Suspendierung überprüft werden könne, sei die Aufsichtsbehörde verpflichtet, die der Suspendierung zugrunde liegende Anordnung zumindest in groben Zügen zu begründen.

d) Steuern

Im Urteil 2C_162/2011 vom 17.10.2011⁵⁵ stellte das Bundesgericht zwei steuerliche Allgemeinplätze fest: Ist eine grundsätzlich gewinnstrebige juristische Person aktuell wirtschaftlich nicht in der Lage, gewinnorientiert zu arbeiten, kann ihre Tätigkeit nicht allein deshalb als *gemeinnützig* qualifiziert werden. Und: Die effektive Unterstützung eines grundsätzlich gewinnorientierten Betriebs ist geeignet, einen einmal anerkannten *gemeinnützigen Zweck* wieder aufzuheben.

Das Urteil 2C_202/2011 des Bundesgerichts vom 24.10.2011⁵⁶ bestätigt den vorinstanzlichen Entscheid A-8058/2008 des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.1.2011.⁵⁷ Fraglich war, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zu Recht seit 1.7.2008 Mehrwertsteuer auf den Verkauf von Gönnerkarten der Schweizerischen Rettungsflugwacht (Rega) erhoben hat. Nach Ansicht der Rega handele es sich bei den Beiträgen um *Spenden*, deren Einnahmen steuerbefreit seien. Auch könnten die Beiträge bei den direkten Steuern als Spenden abgezogen werden. Die ESTV begründete die Änderung ihrer Praxis mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts⁵⁸ bezüglich des Verkaufs von Rettungskarten der Air-Glacières SA, die solche Einnahmen als steuerbar qualifiziert hatte. Im vorliegenden Entscheid schloss sich das Bundesgericht den Sichtweisen der ESTV und des Bundesverwaltungsgerichts an: Eine *Spende* erfolge ohne konkrete Gegenleistung. Demgegenüber würde mit den *Gönnerbeiträgen* die von der Rega versprochene Kostenübernahme in Rettungsfällen gedeckt. Das Bundesgericht sieht in dieser Kostenübernahme unzweifelhaft eine Leistung der Rega.⁵⁹ Im Gegensatz zum Spender leiste der Gönner seinen Beitrag also, damit allfällige Rettungskosten übernommen oder die damit zusammenhängenden Risiken abgedeckt werden. Er leiste folglich in Erwartung einer (Gegen-)Leistung, was zur Mehrwertsteuerpflicht führe.⁶⁰

Mit Urteil 2C_251/2012 vom 17.8.2012⁶¹ bestätigte das Bundesgericht die

in Streit stehende Steuerbefreiung einer Stiftung, die entsprechend ihrem Zweck ein Zentrum für buddhistische Meditationskurse betreibt. Die Entscheidung enthält bedeutende Aussagen über die gemeinnützigkeitsrechtlichen Kriterien der Uneigennützigkeit und der Wettbewerbsneutralität.⁶² Das Merkmal der *Uneigennützigkeit* sah das Gericht als erfüllt an. Es stand in Frage, weil die Stiftung für ihre buddhistischen Meditationslehrgänge von den Teilnehmenden ein Entgelt erhob. Das Gericht ordnete das Meditationszentrum als *Zweck- und Hilfsbetrieb* ein (freilich ohne es ausdrücklich als solchen zu bezeichnen), weil der „Kurspreis“ keinen Gewinnzuschlag enthalte, sondern lediglich die Selbstkosten decke. Die Mitarbeitenden würden nur zu steuerunschädlichen marktkonformen Bedingungen entlohnt, während das Lehrpersonal von den Teilnehmenden lediglich die notwendigen Auslagen ersetzt bekäme und allenfalls anonyme Spenden erhalte, welche letztere den Trinkgeldern gleichstünden, die weder vom Schenkungsrecht erfasst noch dem Arbeitgeber zurechenbar seien. Im Ergebnis würden Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke also nicht verfolgt; allenfalls hätten sie eine untergeordnete Bedeutung, die dem Gemeinnützigkeitsstatus nicht abträglich sei.⁶³ Auch das Gebot der *Wettbewerbsneutralität* sah das Gericht als nicht verletzt an. Aufgrund der Anforderungen, die das Recht an gemeinnützige Organisationen stellt, liege zwischen gemeinnützigen und nach Gewinn strebenden Entitäten „gar kein eigentliches Wettbewerbsverhältnis vor“. ⁶⁴ Wörtlich schliesst das Gericht an:⁶⁵ „Wo – wie hier – tatsächlich Uneigennützigkeit vorliegt, kann kein wettbewerbsrechtlich problematisches Konkurrenzverhältnis vorliegen.“ Das Bundesgericht nimmt damit – soweit ersichtlich erstmals – entsprechende Gedanken des Schrifttums in seine Rechtsprechung auf⁶⁶ und könnte folglich für die Zukunft ein wichtiges Präjudiz geschaffen haben.

III. Literatur (Auswahl)

Arter, Oliver

Die schweizerische Familienstiftung, in:
Kunz/Jörg/Arter (Hrsg.), Entwicklungen im
Gesellschaftsrecht VII, Bern 2012, 107 ff.

- | | |
|---|---|
| <i>Eberhardt,
Sebastian/Koberstädt,
Martin</i> | Vereinsrecht in Deutschland und der Schweiz:
Ein rechtsvergleichender Überblick, ZfRV 2012,
176 ff. |
| <i>Eckhardt,
Beate/Jakob,
Dominique/von
Schnurbein, Georg</i> | Der Schweizer Stiftungsreport 2012, CEPS
Forschung und Praxis – Band 06, Basel 2012. |
| <i>Eder, Florian</i> | Die Stiftung als «Tatobjekt». Im Spannungsfeld
zwischen rechtmäßiger
Vermögensbewirtschaftung und strafrechtlichem
Risiko, ZStrR 2011, 387 ff. |
| <i>Führer, Ira/Sassen,
Remmer</i> | Externe Elemente der Corporate Governance von
Stiftungen und Vereinen im internationalen
Vergleich. Implikationen aus Österreich und der
Schweiz für Reformansätze in Deutschland, ZögU
2012, 216 ff. |
| <i>Grüninger, Harold</i> | Aktuelles aus dem Stiftungs- und
Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2012, 101 ff. |
| <i>Haas, Ulrich/Köppel,
Judith</i> | Abwehransprüche des Sportlers gegen (angeblich
rechtswidriges) Verbandsverhalten vor dem Court
of Arbitration for Sport (CAS/TAS), Jusletter
vom 16. Juli 2012. |
| <i>Hunziker,
Stefan/Gwerder,
Lothar/Sutter, Emilio</i> | Interne Kontrolle in Nonprofit-Organisationen,
ST 2012, 419 ff. |
| <i>Hürbin, Simon</i> | Die Haftung des Vereinsvorstands für
nichtabgelieferte AHV-Beiträge, Jusletter vom
13.8.2012. |
| <i>Jakob, Dominique
(Hrsg.)</i> | Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein
zeitgemäßes rechtliches Umfeld, Schriften zum |

Stiftungsrecht, Band 4, Basel 2013.

- Jakob, Dominique* Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht, SJZ 2012, 521 ff.
- Jakob, Dominique/Picht, Peter* Responsible Investments by Foundations from a Legal Perspective, The International Journal of Not-for-Profit Law, Volume 15, Issue 1, April 2013, 53 ff.
- Jakob, Dominique/Picht, Peter* Sustainable Investments by Foundations from a Legal Perspective, successio 2013, 98 ff.
- Jakob, Dominique/Picht, Peter* Vom Stiftungszweck zur Anlagestrategie. Stiftungsrechtliche Überlegungen zu nachhaltigen und verantwortlichen Investitionen von Stiftungen, Stiftung & Sponsoring 6/2012, 26 ff.
- Jakob, Dominique/Uhl, Matthias* Die liechtensteinische Familienstiftung im Blick ausländischer Rechtsprechung, IPRax 2012, 451 ff.
- Jakob, Dominique/Studen, Goran/Uhl, Matthias* Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2011, njus.ch, Bern 2012.
- Koller, Thomas* Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden in der Schweiz vor dem Aus?, npoR 2012, 49 ff.
- Müller, Kaspar/Zöbeli, Daniel* Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen, CEPS Forschung und Praxis – Band 05, Basel 2012.
- Purtschert, Tina* Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit des ehrenamtlichen Vereinsvorstandes, Zürich 2012.
- Riemer, Hans* Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89^{bis} ZGB)

<i>Michael</i>	mit den Allgemeinen Bestimmungen zu juristischen Personen (Art. 52–59 ZGB), Bern 2012.
<i>Ruggli-Wüest, Christina</i>	Neue Aufsichtsorganisation aufgrund der Strukturreform – Umsetzung aus Sicht einer betroffenen Aufsichtsbehörde, ST 2011, 360 ff.
<i>Schöbel, Sarah Katharina</i>	Corporate Governance im Stiftungsrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Situation in der Schweiz und in Deutschland sowie europarechtlicher und internationaler Entwicklungen, Frankfurt a.M. 2012.
<i>Simonek, Madeleine</i>	Taxation of Charities in Switzerland, Congress of the European Association of Tax Law Professors, Congress Paper, Rotterdam 2012.
<i>Sprecher, Thomas</i>	Die Stiftung als Investorin, in: Lorandi/Staehelin (Hrsg.), Innovatives Recht, Festschrift für Ivo Schwander, Zürich 2011, 191 ff.
<i>Sprecher, Thomas</i>	Zweckänderung, Fusion, Aufhebung – Möglichkeiten von Stiftungen in Zeiten der Krise, SJZ 2012, 425 ff.
<i>Sturm, Fritz</i>	Schweizer Familiengut in Liechtensteiner Stiftungshut, IPRax 2012, 188 ff.
<i>Uhl, Matthias</i>	Die Überführung eines Stiftungszweckbetriebs in eine «Zweckholding». Stiftungs-, fusions- und gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte, in: Loacker/Zellweger-Gutknecht (Hrsg.), Differenzierung als Legitimationsfrage, Zürich/St. Gallen 2012, 359 ff.
<i>Uttinger, Laurence/Ulmer,</i>	Die Anlagestiftung, AJP 2012, 1515 ff.

Aline

- von Schnurbein, Georg/Egger, Philipp (Hrsg.) Innovation statt Stagnation – Wie sich Stiftungen aus der Krise befreien, Foundation Governance, Band 10, Basel 2013.
- von Schnurbein, Georg/Fritz, Tizian Foundation Governance im Kontext von Reputation und Legitimation, ZögU 2012, 60 ff.
- von Schnurbein, Georg/Wyser, Rafael/Bethmann, Steffen Handlungsempfehlungen zur Gestaltung eines nationalen Stiftungsregisters in der Schweiz, CEPS Grundlagenpapier, Basel, September 2012.
- Vischer, Markus D. Sanierung einer Stiftung und einige Gedanken zur Stiftung Pro Juventute, in: Sprecher (Hrsg.), Sanierung und Insolvenz von Unternehmen II, Zürich 2012, 183 ff.

-
- 1 Siehe Jakob/Schweizer, Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Schweiz, Non Profit Law Yearbook 2009, S. 217 f.; Jakob/Uhl, Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Schweiz, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, S. 201 f.
- 2 Bundesgesetz vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht), Stand: 1.1.2012, SR 220.
- 3 BBl. 2011, 5863 f.; näher dazu die Nachweise in Fn. 1 sowie – auch zu den übergangsrechtlichen Regelungen – Jakob/Studen/Uhl, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2011, njus.ch, Bern 2012, S. 9 f., 43 ff.
- 4 Medienmitteilung des Schweizerischen Bundesrats vom 22.11.2012.
- 5 BBl. 2012, 63 ff.; siehe dazu bereits Jakob/Uhl (Fn. 1), S. 201.
- 6 Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) vom 10.12.1907, Stand: 1.1.2013, SR 210.
- 7 Siehe BBl. 2011, 543, 560 f.
- 8 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20.12.1946 (Stand: 16.7.2012), SR 831.10.
- 9 Dazu ausführlich Hürbin, Haftung des Vereinsvorstands für nichtabgelieferte AHV-Beiträge, Jusletter vom 13.8.2012.
- 10 Eingehend etwa BGE 129 V 11; 114 V 219 ff. Zur Entwicklung der Rechtsprechung und zur Kritik ausführlich Reichmuth, Die Haftung des Arbeitgebers und seiner Organe nach Art. 52 AHVG, Zürich 2008, Rn. 184 ff.
- 11 BBl. 2011, 543, 561.
- 12 Eine Motion ist ein politischer Vorstoß eines oder mehrerer Parlamentarier. Durch

ihn wird der Bundesrat beauftragt, einen Gesetzesentwurf vorzulegen oder eine Maßnahme zu treffen.

- 13 Dazu ausführlich *Jakob*, Rechtliche Entwicklungen im schweizerischen und europäischen Stiftungswesen, in: *Jakob* (Hrsg.), *Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemässes rechtliches Umfeld*, Basel 2013, S. 9 ff.; *ders.*, Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa – Einblick und Ausblick, in: *Jakob* (Hrsg.), *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, Basel 2010, S. 2 ff.; zusammenfassend *Jakob/Uhl* (Fn. 1), S. 204; *dies.*, Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Schweiz, *Non Profit Law Yearbook* 2010/2011, S. 199 f.
- 14 Abrufbar unter <http://www.ejpd.admin.ch/content/dam/data/pressemitteilung/2011/2011-02-23/ber-ejpd-2010-d.pdf>.
- 15 Siehe schon *Jakob/Uhl* (Fn. 1), S. 205 f.; ausführlich zu Letzterem und weiteren Reformthemen *Jakob* (Fn. 13), in: *Jakob* (Hrsg.), *Stiften und Gestalten*, Basel 2013, S. 3, 10 f.
- 16 Siehe zum Ganzen den Bericht des EDI und den Bericht des Bundesrates zur Abschreibung der Motion 09.3344 Luginbühl (13.021 – Geschäft des Bundesrats), beide abrufbar unter <http://www.ejpd.admin.ch/content/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2013/2013-02-27.html>.
- 17 Siehe http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20123429.
- 18 Interpellation „Schlupflöcher in den Abkommen zur Abgeltungssteuer“ (11.4129), siehe http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20114129.
- 19 Siehe die Quellen in Fn. 17 f.
- 20 Zur BVG-Strukturreform und den mit ihr verbundenen Implikationen für die kantonale Aufsicht siehe schon *Jakob/Uhl* (Fn. 1), S. 205 f.
- 21 Siehe die tabellarische Übersicht über die neuen Aufsichtsinstanzen und ihre Zuständigkeiten in *Eckhardt/Jakob/von Schnurbein*, *Der Schweizer Stiftungsreport* 2012, Basel 2012, S. 16 f.
- 22 Ausführlich zum Ganzen und zu den Konsequenzen für die Bundesaufsicht *Jakob/Studen/Uhl* (Fn. 3), S. 49 ff. sowie *Jakob* (Fn. 13), in: *Jakob* (Hrsg.), *Stiften und Gestalten*, S. 3, 6 ff.
- 23 ESTV, MWST-Praxis-Info 04, Präzisierungen zur MWST-Info 02, November 2012, abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/mwst/aktuell/index.html?lang=de>.
- 24 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12.6.2009, Stand: 1.10.2012, SR 641.20.
- 25 ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 6.
- 26 ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 12 ff.
- 27 Näher mit Beispielen ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 12 f.
- 28 Näher mit Beispielen ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 13 f.
- 29 Näher mit Beispielen ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 14 ff.
- 30 Näher ESTV, MWST-Praxis-Info 04 (Fn. 23), S. 17.

- 31 *Jakob/Uhl* (Fn. 1), S. 206.
- 32 Siehe <http://www.erbschaftssteuerreform.ch>.
- 33 *Jakob*, in: Bächler/Jakob (Hrsg.), ZGB Kurzkommentar, Basel 2012, Art. 60 Rn. 1.
- 34 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 35 Erwägung 3.3.1 mit nachvollziehbarem Bezug auf BGE 90 II 333, aber fragwürdigem Bezug auf BGE 131 III 97 E. 3.1. Letzterer Entscheid befasst sich mit der Ausschließungsautonomie, für die zwar die (u.U. überholte) gesetzliche Wertung des Art. 60 Abs. 1 ZGB eine wichtige Rolle spielt; die vom hiesigen Judikat zitierte Referenz kann indes nicht für die im Text gegebene Sachaussage in Dienst genommen werden.
- 36 Zu steuerlichen Konsequenzen dieses Befunds siehe die Erwägungen 2.3.2 und 3.1 ff.
- 37 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 38 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 39 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 40 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 41 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 42 Näher dazu *Jakob* (Fn. 33), Art. 84 Rn. 10 ff.
- 43 Abrufbar unter www.bvger.ch; für eine ausführliche Besprechung dieses Urteils siehe *Grüniger*, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, successio 2012, S. 108 f.; näher außerdem *Jakob/Studen/Uhl* (Fn. 3) S. 74 f.
- 44 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 45 Das Bundesverwaltungsgericht zitiert in Erwägung 1.2 nebst Nachweisen aus dem Schrifttum namentlich das Urteil 5A.19/2000 des Bundesgerichts vom 25.7.2000.
- 46 Abrufbar unter www.bger.ch; auszugsweise veröffentlicht in SZS 2012, 374 ff. m. Anm. *Riemer*.
- 47 Dazu näher die Erwägungen 2.1 f.
- 48 Dazu näher die Erwägungen 2.3 f.
- 49 Ähnlich wie hier und den Entscheid ablehnend *Riemer*, SZS 2012, 380.
- 50 Für diese Kurzformel als taugliche Umschreibung der Beschwerdelegitimation *Jakob* (Fn. 33), Art. 84 Rn. 12.
- 51 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 52 Zur Voraussetzung für deren Geltendmachung (im Kontext des Vereinsrechts) siehe Urteil 1C_434/2010 des Bundesgerichts vom 9.3.2011 und dessen Kurzzusammenfassung bei *Jakob/Uhl* (Fn. 1), S. 207.
- 53 Näher die Erwägung 3.1.
- 54 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 55 Abrufbar unter www.bger.ch; näher dazu *Jakob/Studen/Uhl* (Fn. 3), S. 95.
- 56 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 57 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 58 Urteil 2C_506/2007 vom 13.2.2008, abrufbar unter www.bger.ch.
- 59 Näher Erwägung 4.2.
- 60 Näher Erwägung 4.3.
- 61 Abrufbar unter www.bger.ch. Zur vorinstanzlichen Entscheidung siehe

Verwaltungsgericht Bern, Urt. v. 9.2.2012, Bernische Verwaltungsrechtsprechung (BVR) 2012, 443 ff.

- §2 Siehe zu diesen Kriterien das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8.7.1994, abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html>.
- §3 Näher zum Ganzen Erwägung 3.1 des Urteils.
- §4 Näher zum Ganzen Erwägung 3.2 des Urteils.
- §5 Erwägung 3.2.2. a.E.
- §6 Siehe vor allem die Ausführungen zur Wettbewerbsneutralität bei *Koller*, Stiftungen und Steuern, in: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 39, 57; *Würmli*, Das gemeinnützige Unternehmen, AJP 2010, 901, 904; grundlegend *Reich*, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58 (1989/1990), 465, 490; alle vom Bundesgericht zitiert in Erwägung 3.2.1. Zum streitigen Merkmal der Wettbewerbsneutralität zuletzt *Grüniger*, Innovative Vermögensbewirtschaftung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht – Venture Philanthropy, Social Business und Mission Based Investments zwischen Vision und Haftung, in: Jakob (Hrsg.), Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemäßes rechtliches Umfeld, Basel 2013, S. 37, 68 f.

Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

- I. Stiftungsrechtliche Judikatur
 - 1. Vorstandsabberufung
 - 2. Gerichtliche Festsetzung der Vorstandsvergütung
 - 3. Nachwirkung einer Begünstigtenstellung
 - 4. Vollmacht zur Änderung der Stiftungserklärung
 - 5. Formelle und materielle Voraussetzungen einer Sonderprüfung
 - 6. Erbrechtliche Aspekte
- II. Vereinsrechtliche Judikatur
 - 1. Vereinsrecht und Lauterkeitsrecht
 - 2. Vereinsauflösung
 - 3. Ausschluss eines Vereinsmitglieds
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary
- V. Neue Literatur Stiftungsrecht (Auswahl)
- VI. Neue Literatur Vereinsrecht (Auswahl)

Die Entwicklung des Österreichischen Vereins- und Stiftungsrechts ist auch im Jahr 2012 von einer Vielzahl an höchstgerichtlichen Entscheidungen geprägt. Die höchstgerichtlichen Entscheidungen betrafen im Stiftungsrecht überwiegend interne Streitigkeiten: Dabei standen vor allem Fragen rund um die Abberufung von Stiftungsorganen im Mittelpunkt. Auch im Jahr 2012 zeigen die zahlreichen stiftungsrechtlichen Entscheidungen des Höchstgerichts, dass der Generationswechsel in der österreichischen Privatstiftung voll eingesetzt hat und nicht immer konfliktfrei über die Bühne geht. Ganz

unterschiedliche Fragen zum Vereinsrecht wurden an die Höchstgerichte herangetragen. Einige Entscheidungen waren dem Themenkreis der Vereinsauflösung gewidmet, andere beschäftigten sich mit dem Ausschluss von Vereinsmitgliedern. In einer Entscheidung musste der OGH die Fragen klären, ob ein Mitglied eines Vereins den Verein nach wettbewerbsrechtlichen Grundsätzen auf Unterlassung wegen irreführender Geschäftspraktiken verklagen darf oder ob das Mitgliedschaftsverhältnis eine solche Klagsführung unzulässig macht.

I. Stiftungsrechtliche Judikatur

1. Vorstandsabberufung

a) Sofortige Wirkung

Die Entscheidung vom 12.1.2012¹ war der Frage der Wirkung einer vom Gericht angeordneten Abberufung gewidmet: Die gerichtliche Abberufung von Organmitgliedern stellt eine Eil- und Notmaßnahme dar. Sie wirkt daher auch ohne ausdrückliche Anordnung sofortig.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht betont der OGH einmal mehr, dass Personen, die die Abberufung von Vorstandsmitgliedern durch das Gericht anregen, nicht rekurslegitimiert sind.² Haben „Anreger“ aber beim erstinstanzlichen Gericht Erfolg, kommt ihnen bei einer ablehnenden Entscheidung der zweiten Instanz umfassende Rekurslegitimation zur Verteidigung ihres bisherigen Verfahrenserfolges zu.

b) Abberufungsgründe I

In der Entscheidung 6 Ob 101/11p³ vom 12.1.2012 hat der OGH außer zu einigen verfahrensrechtlichen Fragen vor allem zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigem Grund Stellung genommen.

In Einklang mit seiner bisherigen Rechtsprechung betonte der OGH, dass Interessenkollisionen einen wichtigen Grund zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern darstellen können. Dies hängt letztendlich davon ab, ob die Interessenkollision die Erreichung des Stiftungszwecks gefährdet.

Vertritt ein Mitglied des Stiftungsvorstands als Notar einen minderjährigen Begünstigten in dem Verlassenschaftsverfahren nach dem Stifter, stellt dies nicht automatisch eine Interessenkollision dar, die zur Abberufung dieser Person als Stiftungsvorstand berechtigt; das Vorliegen einer konkreten Interessenkollision wäre darzulegen gewesen. Im Ergebnis ist das Höchstgericht von der Rechtsanwaltsentscheidung aus dem Jahr 2009, nach welcher Mandatsverhältnisse zwischen Vorstandsmitgliedern und Begünstigten entweder eine Unvereinbarkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 PSG oder einen sonst wichtigen Grund zur Abberufung darstellen,⁴ zu Recht abgewichen.

Auch Beratungsmandate der Mitglieder des Stiftungsvorstands bei Tochtergesellschaften der Privatstiftung stellen nach zutreffender Ansicht des Höchstgerichts nicht automatisch Gründe zur Abberufung dar. In Einzelfällen können daraus zwar Interessenkollisionen entstehen, die eine Abberufung aus wichtigem Grund rechtfertigen könnten; dies wäre aber vom Antragsteller darzulegen gewesen.

Auch bekräftigt das Höchstgericht seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2011,⁵ nach welcher das Firmenbuchgericht – anders als bei der Abberufung von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft – bei der Anmeldung der Abberufung von Vorstandsmitgliedern amtswegig eine Grobprüfung vorzunehmen hat. Im Rahmen dieser Grobprüfung hat das Firmenbuchgericht im Wesentlichen zu prüfen, ob die geltend gemachten Abberufungsgründe schlüssig dargelegt wurden.

In prozessualer Hinsicht hält der OGH an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass auch abberufene Vorstandsmitglieder im Verfahren zu ihrer Löschung im Firmenbuch rechtsmittellegitimiert sind.

c) Abberufungsgründe II

Auch in der Entscheidung⁶ vom 15.10.2012 hält der OGH an seiner ständigen Rechtsprechung fest, dass die Beurteilung, ob ein solcher wichtiger Grund zur Abberufung i.S.d. § 27 Abs. 2 PSG vorliegt, einzelfallbezogen zu erfolgen hat. Die Verweigerung der Erteilung einer Auskunft nach § 30 PSG kann eine grobe Pflichtverletzung und damit einen Abberufungsgrund darstellen.⁷ Entscheidend ist aber – auch wenn

dies das Höchstgericht nicht ausdrücklich erwähnt –, dass die Verweigerung pflichtwidrig erfolgte und dies auch dem Vorstand vorwerfbar ist.⁸

Ebenfalls bestätigt hat das Höchstgericht mit dieser Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung zu den Insichgeschäften.⁹ Werden von der Stiftung gehaltene GmbH-Anteile an ein Vorstandsmitglied abgetreten, stellt dies ein Insichgeschäft i.S.d. § 17 Abs. 5 PSG dar: Bei der Vornahme eines solchen Rechtsgeschäftes vertritt gem. § 25 Abs. 3 PSG der Aufsichtsrat die Privatstiftung. Ist jedoch – wie es in der österreichischen Stiftungspraxis den Regelfall darstellt – kein Aufsichtsrat etabliert, bedarf das Rechtsgeschäft zu seiner Wirksamkeit gem. § 17 Abs. 5 PSG der Zustimmung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands sowie der Genehmigung durch das Gericht. Das Unterlassen der Einholung der gerichtlichen Genehmigung stellt eine Pflichtwidrigkeit des Stiftungsvorstandes dar, die zur Abberufung der involvierten Vorstandsmitglieder berechtigt.

Ebenso stellt das nicht Einrichten eines Aufsichtsrats in einer 100%igen Tochtergesellschaft der Privatstiftung eine Pflichtwidrigkeit des Stiftungsvorstands dar, wenn ein solcher Aufsichtsrat in der Tochter-GmbH aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (i.d.F. gem. § 29 Abs. 1 Z 3 GmbHG) einzurichten gewesen wäre.

d) Keine Parteistellung der Privatstiftung

In der Entscheidung vom Juni 2012¹⁰ verneinte der erkennende Senat die Parteistellung der Privatstiftung in einem Verfahren zur gerichtlichen Abberufung von Organmitgliedern gem. § 27 Abs. 2 PSG.¹¹

In seiner Entscheidung vom 16.11.2012¹² bestätigte das Höchstgericht seine Rechtsprechung vom Juni, nach welcher der Privatstiftung in einem Abberufungsverfahren nach § 27 Abs. 2 PSG keine Parteistellung zukommt.¹³ Antragsgegner in einem Verfahren zur Abberufung durch das Gericht sind die Mitglieder des Stiftungsvorstands und nicht die Privatstiftung selbst. Ebenfalls bekräftigt das Höchstgericht mit dieser Erkenntnis seine zum selben Sachverhalt artikulierte Auffassung, dass Begünstigten nicht nur während aufrechter Begünstigtenstellung das Recht

zur Stellung eines Antrags nach § 27 Abs. 2 PSG zukommt, sondern auch ehemalige (aktuelle) Begünstigte unter besonderen Voraussetzungen Abberufungsanträge stellen können.¹⁴ Das Höchstgericht schränkt dies allerdings auf Abberufungsgründe ein, die sich auf die Verletzung von Pflichten gegenüber dem jeweiligen Begünstigten beziehen.

2. Gerichtliche Festsetzung der Vorstandsvergütung

Mit der vorliegenden Entscheidung¹⁵ musste der OGH beurteilen, ob sich Begünstigte und Stifter gegen eine beschlussmäßige Festsetzung der Vorstandsvergütung durch das Gericht wehren können. Das Rekursgericht verweigerte der Stifterin und der Begünstigten die Rekurslegitimation, weil diese durch den Festsetzungsbeschluss bloß in ihren wirtschaftlichen, nicht aber in ihren rechtlichen Interessen berührt werden.

Den gegen diese Entscheidung erhobenen Revisionsrekurs wies das Höchstgericht mit Hinweis auf § 62 Abs. 2 Z 1 AußStrG zurück. Nach dieser Bestimmung ist die Erhebung eines Revisionsrekurses über den Kostenpunkt unzulässig, wozu auch die Festsetzung der Vergütung der Vorstandsmitglieder einer Privatstiftung zählt. Die Frage, ob die zweite Instanz dem Stifter bzw. den Begünstigten zu Recht die Rekurslegitimation gegen die Festsetzung der Vorstandsvergütung versagt hat, bleibt damit aber unbeantwortet.

3. Nachwirkung einer Begünstigtenstellung

Ausgangspunkt der Entscheidung vom 15.10.2012¹⁶ war abermals ein Antrag auf Abberufung der Vorstandsmitglieder einer Privatstiftung gem. § 27 Abs. 2 PSG. Beantragt wurde die Abberufung im Dezember 2011 von der Stifterin. Diese war bis zu einer Änderung der Stiftungsurkunde im Mai 2011 Begünstigte der Privatstiftung; auch gehörte sie dem bis zu diesem Zeitpunkt etablierten Beirat der Privatstiftung an. Dieser Familienbeirat wurde ganz offensichtlich durch eine Änderung der Stiftungserklärung abgeschafft oder dahingehend umgeändert, dass die Stifterin diesem nicht mehr angehörte. Ihre Legitimation, einen Antrag auf Abberufung durch gerichtliche Entscheidung zu stellen, begründete die

Stifterin mit einer Nachwirkung ihrer Begünstigtenstellung bzw. mit einer Nachwirkung ihrer Mitgliedschaft zum Familienbeirat.

Der erkennende Senat wiederholt seine bisherige Rechtsprechung, nach welcher die Legitimation zur Stellung eines Abberufungsantrages nach § 27 Abs. 2 PSG wegen des sonst möglicherweise drohenden Kontrolldefizits auch einzelnen Organmitgliedern zukommt. Dies gilt – in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung – auch für einzelne Mitglieder eines mit Organqualität ausgestatteten Beirats.¹⁷ Nicht beantwortet hat das Höchstgericht in der vorliegenden Entscheidung die Frage, ob auch einem ehemaligen Mitglied eines Beirats das Recht zukommt, einen Antrag nach § 27 Abs. 2 PSG zu stellen. Allerdings entspricht es der ständigen Rechtsprechung, dass bereits abberufene Vorstandsmitglieder nicht legitimiert sind, die Neubestellung anderer Vorstandsmitglieder bzw. deren Abberufung gerichtlich zu bekämpfen.¹⁸ In diesen Konstellationen sieht das Höchstgericht ganz offensichtlich keine Gefahr, dass ein Defizit entsteht und negiert daher zutreffend die Parteistellung. Diese Überlegungen müssten aber auch auf ein ehemaliges Beiratsmitglied zutreffen, dessen Stellung nicht durch Abberufung, sondern durch Deinstallierung des Beirats geendet hat.

Zutreffend betont das Höchstgericht den Konnex zwischen Auskunftsrecht und dem Recht, die Abberufung von Organmitgliedern durch das Gericht zu beantragen. Es würde keinen Sinn machen, einem Begünstigten den Auskunftsanspruch nach § 30 Abs. 1 PSG zu gewähren, ihm aber weitergehende Möglichkeiten im Falle der Entdeckung von Missständen zu versagen. Insofern kann das Recht, die Abberufung nach § 27 Abs. 2 PSG zu beantragen, als logische Fortsetzung des Informationsrechtes verstanden werden: Antragslegitimation nach § 30 Abs. 1 PSG und § 27 Abs. 2 PSG müssen daher parallel verlaufen.¹⁹

Erstmalig nimmt das Höchstgericht aus Anlass des ihm zur Beurteilung vorgelegten Sachverhalts zu der Frage Stellung, ob auch ehemaligen Begünstigten von Gesetzes wegen Rechte zustehen. Nach Ansicht des erkennenden Senats können auch ehemalige Begünstigte ihre gesetzlichen Begünstigtenrechte noch einen bestimmten angemessenen Zeitraum hindurch wahrnehmen. Es wäre sonst ein Leichtes, die Begünstigtenrechte dadurch zu umgehen, Personen nur für einen äußerst kurzen Zeitraum als

Begünstigte einzusetzen und somit die Möglichkeit der Ausübung der ihnen zustehenden Rechte leerlaufen zu lassen. Im Ergebnis schließt sich das Höchstgericht der von *Arnold*²⁰ vertretenen Ansicht an, nach welcher die Begünstigtenstellung (zumindest für die Ausübung der Kontrollrechte) auch einen bestimmten Zeitraum nach Beendigung des Destinatärsverhältnisses nachwirkt. Die dogmatische Begründung einer solchen „Nachwirkung“ der Begünstigtenstellung ist jedoch zu hinterfragen. Jedenfalls ist es zutreffend, dass bei Umgehungen – erforderlich wäre dafür nur die objektive Umgehungseignung²¹ – die umgangene Norm dennoch anzuwenden wäre. Das trifft jedenfalls auf die wiederkehrende Einsetzung von bestimmten Personen als Begünstigte für eine nur sehr kurze Periode zu; in diesen und ähnlichen Konstellationen wären die Unvereinbarkeitsbestimmungen des § 15 Abs. 2 PSG, aber auch die Begünstigtenrechte entsprechend anzuwenden. Hier wäre es unseres Erachtens naheliegender, die Problematik über den differenzierten Begünstigtenbegriff zu lösen.²²

Ob darüber hinaus generell eine Nachwirkung der Begünstigtenstellung mit der Konsequenz erforderlich ist, dass Begünstigte auch zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Beendigung des Destinatärsverhältnisses ihre Rechte ausüben können, ist zu bezweifeln. Begünstigte sind während des aufrechten Destinatärsverhältnisses Teil des stiftungsinternen Kontrollsystems, nach Beendigung der Begünstigtenstellung ist eine generelle Einbeziehung der ausgeschiedenen Begünstigten in das System der stiftungsinternen Kontrolle systemwidrig; es fehlt den ausgeschiedenen Begünstigten ein legitimes Interesse an der generellen Kontrolle der Stiftung.²³ Diesen Gedanken greift auch das Höchstgericht auf, indem es die Nachwirkung der Begünstigtenstellung und der damit verbundenen Rechte für den konkreten Fall nur zugelassen hat, soweit diese Umstände betreffen, die sich auf die Verletzung von Pflichten gegenüber dem Begünstigten beziehen.

Auch der vom Höchstgericht zur Unterstützung seiner Auffassung von der Nachwirkung der Begünstigtenstellung ins Treffen geführte Hinweis auf das Informationsrecht eines GmbH-Gesellschafters vermag nicht zu überzeugen. Zwar ist es unstrittig zulässig, dass in besonderen Konstellationen auch der ausgeschiedene GmbH-Gesellschafter ein Recht

auf Information hat; dies betrifft etwa Informationen über den dem ehemaligen Gesellschafter aus seiner Zeit als Gesellschafter zustehenden Bilanzgewinn. Das Informationsrecht des ausgeschiedenen Gesellschafters ist von der Verfolgung von vermögensrechtlichen Ansprüchen aus dem aufgelösten Gesellschaftsverhältnis abhängig und dient der Durchsetzung eines bestehenden vermögensrechtlichen Anspruchs. Der ausgeschiedene Gesellschafter muss daher sein konkretes Informationsinteresse darlegen (so ausdrücklich OGH 6 Ob 17/90). Eine solche notwendige Einschränkung fehlt aber in der höchstgerichtlichen Argumentation.

Am Rande – aber damit nicht weniger spannend – äußert sich das Höchstgericht zur Wirkung der Eintragung der Änderung der Stiftungserklärung in das Firmenbuch: Die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde wirkt nach völlig herrschender Ansicht konstitutiv. Das Höchstgericht stellt in diesem Zusammenhang jedoch klar, dass die Eintragung bei Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch zwar eine notwendige Voraussetzung darstellt, aber nicht jede Änderung der Stiftungsurkunde automatisch mit Eintragung in das Firmenbuch Wirksamkeit erlangt. So sind Änderungen der Stiftungsurkunde, die in das Firmenbuch eingetragen worden sind, trotz Eintragung unwirksam, wenn der Stifter im Zeitpunkt der Änderung etwa nicht mehr geschäftsfähig war, oder aber auch die Änderung gegen gesetzliche Verbote verstößt.²⁴ Das Höchstgericht dürfte damit seine bereits mehrfach angedeutete Auffassung bestätigen, nach welcher die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch nicht zur Heilung von (zumindest gravierenden) Fehlern derselben führt. Denn im Rahmen des Eintragungsverfahrens findet keine umfassende Prüfung der materiellen Wirksamkeit der Änderung der Stiftungserklärung statt, sodass sich an die Eintragung auch keine Heilung anschließt. Ungelöst bleibt in diesem Zusammenhang jedoch, wie sich die Möglichkeit, auch nach Eintragung Mangelhaftigkeiten der Stiftungserklärung aufzugreifen, zur Lehre vom fehlerhaften Verband bzw. zur Lehre von der fehlerhaften juristischen Person und ganz allgemein zu Vertrauensschutzüberlegungen verhält.

4. Vollmacht zur Änderung der Stiftungserklärung

In der Entscheidung vom 13.9.2012²⁵ musste das Höchstgericht die Frage

beantworten, ob eine vom Stifter dem Stiftungsvorstand erteilte Spezialvollmacht zur Änderung der Stiftungserklärung mit Tod des Stifters erlischt. Der Stiftungsvorstand nahm erst kurz nach dem Tod des Stifters eine Änderung der Stiftungszusatzurkunde vor, die Tatsache der Änderung der Stiftungszusatzurkunde wurde in das Firmenbuch eingetragen. Nach Beurteilung des Höchstgerichts kann nach dem Tod eines Stifters die Änderung der Stiftungserklärung auch von einer dazu zu Lebzeiten des Stifters bevollmächtigten Person nicht mehr vorgenommen werden. Zwar ist das Änderungsrecht – gleich wie das Widerrufsrecht – grundsätzlich vertretungsfreundlich; die Möglichkeit des Dritten, eine zu Lebzeiten erhaltene Vollmacht zur Ausübung der Stifterrechte in Anspruch zu nehmen, erlischt aber mit dem Ableben des änderungsberechtigten Stifters. Die Eintragung der Änderung war daher von Amts wegen zu löschen.

5. Formelle und materielle Voraussetzungen einer Sonderprüfung

In seiner Entscheidung vom 16.11.2012, 6 Ob 209/12x²⁶ nahm der OGH zu den formellen und materiellen Voraussetzungen einer Sonderprüfung nach § 31 PSG Stellung: Nach § 31 Abs. 1 PSG kann jedes Stiftungsorgan und jedes seiner Mitglieder bei Gericht die Anordnung einer Sonderprüfung beantragen. Auch dem Mitglied eines Beirates steht nach Ansicht des Höchstgerichts ein solches Antragsrecht zu, wenn der Beirat Organ im Sinn des § 9 Abs. 2 Z 4 bzw § 14 Abs. 2 PSG ist.

In dem Antrag auf Sonderprüfung sind gem. § 31 Abs. 2 PSG Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung glaubhaft zu machen. Der Antrag muss daher konkrete Behauptungen über solche Missstände enthalten, wobei an die Glaubhaftmachung kein allzu strenger Maßstab angelegt werden darf. Auch unternehmerische Entscheidungen, bei denen dem Stiftungsvorstand ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, können nach Ansicht des Höchstgerichts im Rahmen einer Sonderprüfung daraufhin geprüft werden, ob der bestehende Ermessensspielraum überschritten worden ist.

Das Höchstgericht betont aus diesem Anlass die Unterschiede zwischen dem Stiftungsprüfer und dem Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft:

Der Stiftungsprüfer ist Organ der Privatstiftung und hat damit weitergehende Befugnisse;²⁷ insbesondere muss er prüfen, ob die Stiftungserklärung hinsichtlich des Stiftungszwecks eingehalten wurde, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss auch hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks in Einklang steht und ob der Lagebericht nicht hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks eine falsche Vorstellung von der Lage der Privatstiftung erweckt.²⁸

6. Erbrechtliche Aspekte²⁹

Ein Stifter hatte zu Lebzeiten mehrere Gesellschaftsanteile der Privatstiftung gewidmet. Nach dem Tod des Stifters begehrt sein Sohn die Inventarisierung des Nachlasses, wobei er auch den Antrag stellt, die der Privatstiftung gewidmeten Kommanditanteile in das Inventar aufzunehmen.

Das Höchstgericht verweigerte die Aufnahme dieser Kommanditanteile in das Inventar, da nur körperliche Sachen und vererbliche Rechte des Verstorbenen sowie Verbindlichkeiten des Verstorbenen in das Inventar aufzunehmen seien. Rechte, die der Verstorbene bereits zu seinen Lebzeiten einer Privatstiftung übertragen hat, scheiden aus seinem Vermögen aus und sind daher auch nicht in das Inventar aufzunehmen.

II. Vereinsrechtliche Judikatur

1. Vereinsrecht und Lauterkeitsrecht

Ein Medienunternehmen, das eine Monatszeitschrift herausgibt, gehört einem Verein an, der unter anderem auch die jährliche Media-Analyse für dieses Medienunternehmen durchführt. Das Medienunternehmen erhebt eine lauterkeitsrechtliche Unterlassungsklage gegen den Verein mit der Behauptung, die Media-Analyse stelle – wegen der darin erhobenen Zahlenwerte – eine irreführende Geschäftspraktik dar. Aus vereinsrechtlicher Sicht musste das Höchstgericht³⁰ die Frage beantworten, ob die Mitgliedschaft in dem beklagten Verein der lauterkeitsrechtlichen Klage entgegensteht. Der OGH verneinte diese

Frage, da die Statuten des beklagten Vereins weder eine ausdrückliche Pflicht zur Unterlassung solcher Klagen enthielt, noch eine solche Pflicht im Wege der Statutenauslegung gewonnen werden kann. Auch kann es nach Ansicht des erkennenden Senats im konkreten Fall dem Vereinsmitglied nicht zugemutet werden, vor Klagserhebung aus dem Verein auszutreten, da in diesem Fall dem Kläger gar keine Media-Analyse mehr zur Verfügung stünde.

2. Vereinsauflösung

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich im Jahr 2012 zweimal mit Fragen im Zusammen-hang mit der Vereinsauflösung auseinander zu setzen.

In der einen Entscheidung vom 31.5.2012 musste der VwGH³¹ die Frage klären, wer eine von der Vereinsbehörde bescheidmäßig angeordnete Vereinsauflösung bekämpfen kann. Der VwGH wies die vom (aufgelösten) Verein eingebrachte Beschwerde – der Verein sah sich durch die behördlich angeordnete Auflösung in seinem Recht auf Vereinsfreiheit verletzt – als unzulässig zurück. Der aufgelöste Verein ist nicht rechtsmittellegitimiert, nach ständiger Rechtsprechung des VfGH³² sind nur die ehemaligen Mitglieder des aufgelösten Vereins Träger der Vereinsfreiheit; nur sie können sich gegen den Auflösungsbeschluss zur Wehr setzen.

Der zweiten Entscheidung des VwGH aus dem Jahr 2012³³ zur Auflösung eines Vereins lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Verein wurde durch behördliche Anordnung aufgelöst und für den aufgelösten Verein ein Abwickler nach § 29 Abs. 4 VerG bestellt. Nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Vereins und anschließender Aufhebung des Konkurses wurde der Abwickler von seiner Funktion enthoben. Diesen Abberufungsbescheid bekämpfte der (ehemalige) Abwickler mit der Behauptung, dass er durch diesen in seinen subjektiven Rechten auf Nicht-Enthebung als Abwickler beeinträchtigt wurde. Der VwGH führte in seinem Beschluss aus, dass nach dem österreichischen Vereinsrecht ein solches subjektives Recht auf Nicht-Enthebung als Abwickler nicht existiert. Die Entscheidung, ob ausnahmsweise ein Abwickler bestellt wird, liegt im Ermessen der Vereinsbehörde. Der bestellte Abwickler ist an

die Weisungen der ihn bestellenden Behörde gebunden. Ebenso wenig wie es einen Anspruch des Vereins auf Bestellung eines Abwicklers gibt, gibt es einen Anspruch des Abwicklers oder des Vereins, den Abwickler nur bei Vorliegen von bestimmten Gründen seiner Funktion zu entheben. Die Beschwerde des Abwicklers war daher mangels Legitimation zurückzuweisen.

3. Ausschluss eines Vereinsmitglieds

Ein Mitglied eines Jagdvereins hatte sich – in Konkurrenz zum Verein selbst – um den Zuschlag für die Pacht jener Gemeindejagd beworben, deren Pacht der Zweck des – später beklagten – Jagdvereins war. Gegen den Beschluss der Gemeinde, die Jagd weiterhin an den Jagdverein zu verpachten, erhob das Vereinsmitglied Einspruch. Als der Jagdverein von dem „konkurrierenden Verhalten“ seines Mitglieds Kenntnis erlangte, schloss der Verein in einer außerordentlichen Generalversammlung dieses Mitglied wegen schädigenden Verhaltens aus dem Verein aus. Die Gründe für den Ausschluss wurden in der außerordentlichen Generalversammlung verlesen. Die Vereinsstatuten sehen den Ausschluss eines Vereinsmitgliedes durch einfachen Mehrheitsbeschluss unter anderem wegen Schädigung des Ansehens und der Interessen des Vereins vor.

Entgegen der Ansicht des ausgeschlossenen Mitglieds führt nach Ansicht des Höchstgerichts die Tatsache, dass der Vereinsvorstand für eine längere Funktionsperiode bestellt worden ist als dies die Vereinsstatuten zulassen, nicht zu einer Unwirksamkeit der gefassten Beschlüsse. Zwar kann der Beschluss über die unzulässige Wahl des Vorstandes angefochten werden; solange aber die Anfechtung unterbleibt, sind die vom Vereinsvorstand gefassten Beschlüsse gültig. Ein Vereinsausschluss stellt nach Ansicht des erkennenden Senats die schärfste Vertragsstrafe dar und darf daher nur aus wichtigen Gründen erfolgen. Wichtige Gründe liegen insbesondere vor, wenn Mitgliedspflichten auf eine Art und Weise verletzt werden, die geeignet ist, den Bestand des Mitgliedschaftsverhältnisses und das Vertrauen zwischen dem Mitglied und dem Verein ernstlich zu erschüttern. Bewirbt sich ein Vereinsmitglied um Pacht jenes Jagdgebietes, dessen Pacht Gegenstand des Vereinszweckes ist, so wäre bei Zuschlagserteilung an die natürliche Person dem Verein jegliche

Existenzberechtigung entzogen. Damit ist in einer solchen Verhaltensweise – unabhängig davon, ob die natürliche Person die Mitglieder des Vereins an der von ihr zu beachtenden Jagd partizipieren lassen wollte – ein wichtiger Grund zum Ausschluss zu erblicken. Ein solches Verhalten steht im krassen Widerspruch zum Vereinszweck, verletzt die Rechte der übrigen Vereinsmitglieder und auch die vereinsinterne Treuepflicht. Der Ausschluss war daher berechtigt.

III. Zusammenfassung

Die Entwicklungen im österreichischen Stiftungsrecht im Jahr 2012 sind – ähnlich wie bereits im Vorjahr – ganz wesentlich durch interne Streitigkeiten geprägt. Im Mittelpunkt standen Konflikte zwischen der Stiftung und den Begünstigten, aber auch zwischen Stifter und der Stiftung.

Die höchstgerichtlichen Entscheidungen zum Vereinsrecht betrafen unterschiedliche Fragestellungen.

IV. Summary

The developments in Austrian private foundation law in 2012 were marked to a large extent by internal disputes. Conflicts between the foundation and the beneficiaries, but also between the foundation and the founder, were at the center of those disputes.

The decisions of the OGH [Supreme Court] with regard to association law address different issues.

V. Neue Literatur Stiftungsrecht (Auswahl)

<i>Beiser, Reinhold</i>	Die ertragssteuerliche Zurechnung bei Stiftungen in Liechtenstein nach der Ruppe-Formel, RdW 2012, 694.
-------------------------	---

<i>Bodis, Andrei/Varro,</i>	StiftEG: Gemischte Grundstückszuwendungen
-----------------------------	---

<i>Daniel</i>	an Privatstiftungen, RdW 2012, 312.
<i>Boric, Tornislav/Knaus, Michael/Rudolf, Claudia</i>	Verordnungsvorschlag zur Europäischen Stiftung (Fundatio Europaea), ecolex 2012, 41.
<i>Briem, Robert</i>	Der Stiftungsprüfer, PSR 2012, 52.
<i>Briem, Robert</i>	In-sich-Geschäfte nach § 17 Abs. 5 PSG, ZUS 2012, 60.
<i>Cupal, Anja/Petutschnig, Matthias</i>	Von der pauschalen Betrachtung des Einzelfalls – Sind wirklich alle liechtensteinischen Stiftungen transparent?, RdW 2012, 627.
<i>Cupal, Anja/Petutschnig, Matthias</i>	Zur Einkünftezurechnung und Beweisführung bei Liechtensteinischen Stiftungen, RdW 2013, 54.
<i>Dziurdz, Kasper</i>	§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG: Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken als Sonderausgaben abziehbar?, GES 2012, 86.
<i>Gassauer-Fleissner, Christian</i>	Die Eignung der Familienprivatstiftung für nachhaltiges Wirtschaften, ZUS 2012, 174.
<i>Hartlieb, Franz</i>	Zur Antragstellung und Parteistellung im Verfahren nach § 27 Abs. 2 PSG, PSR 2012, 103.
<i>Hartlieb, Franz/Zollner, Johannes</i>	Entlastung des Stiftungsvorstands, PSR 2012, 159.
<i>Hasch, Alexander/Wolfgruber, Johannes</i>	Die vorzeitige Abberufung des Stiftungsvorstands, ZfS 2012, 151.

<i>Haybäck, Gerwin</i>	Streit um die Abberufung des Vorstands bei der Privatstiftung, FS Jud (2012), 203.
<i>Hofbauer-Steffelm, Ines/Zeitlinger, Florian</i>	Das ertragssteuerliche Schicksal von Eingangssteuern bei Zuwendungen an Substiftungen, ZfS 2012, 9.
<i>Horvath, Günther J.</i>	Entstehung, Prävention und außergerichtliche Schlichtung stiftungsrechtlicher Konflikte, ZUS 2012, 68.
<i>Hosp, Thomas/Langer, Matthias</i>	Die geplante Änderung des liechtensteinischen Steuergesetzes: Auswirkungen auf die Besteuerung liechtensteinischer Stiftungen, ZfS 2012, 169.
<i>Hosp, Thomas/Langer, Matthias</i>	Steuerabkommen CH/AT: Welche Auswirkungen hat dies auf liechtensteinische Stiftungen, ZfS 2012, 66.
<i>Kodek, Georg E.</i>	Schiedsvereinbarungen bei Privatstiftungen – Möglichkeiten und Grenzen, FS Jud (2012), 351.
<i>Kraus, Sixtus- Ferdinand</i>	Zur „Höchstpersönlichkeit“ des Amts des Stiftungsprüfers – Gedanken zu OLG 28 R 229/11v, ZUS 2012, 170.
<i>Lochmann, Erich</i>	Zurechnung von Vermögen und Einkünften einer liechtensteinischen Stiftung, SWI 2012, 137.
<i>Marschner, Ernst</i>	Die für Stiftungen relevanten Änderungen im Sparpaket (1. StabilitätsG), ZfS 2012, 59.
<i>Marschner, Ernst</i>	Die Optimierung der Familienstiftung, 2. Auflage 2011.
<i>Marschner, Ernst</i>	Kursgewinne: Anleihen: Steueroptimierung für

natürliche Personen und Privatstiftungen.
Umtausch von Altbestand in Neubestand kann
sinnvoll sein, SWK 2012, 372.

Marschner, Ernst Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen zum
Jahresende, ZfS 2012, 158.

Mayr, Gunter Liechtensteinische Stiftungen steuerlich
anzuerkennen?, RdW 2012, 433.

Melicharek, Peter Die Parteistellung der Stiftung im gerichtlichen
Abberufungsverfahren, ecolex 2012, 1079.

Melzer, Martin Die europäische Stiftung (Fundatio Europaea –
„FE“), PSR 2012, 61.

Mooshammer, Harald Steuerwirkungen bei Vermögensveranlagung
über Privatstiftungen, 2013.

*Müller,
Katharina/Melzer,
Martin* Erfolgsfaktoren für den Generationenwechsel in
der Privatstiftung, JEV 2012, 91.

Nowotny, Christian Zur Vergütung von Organmitgliedern einer
Privatstiftung, FS Jud (2012), 467.

Petritz, Michael Mittelbare Zuwendungen an und von
Privatstiftungen, PSR 2012, 71.

Petritz, Michael UFS zur Einordnung von FL Familienstiftungen,
ZUS 2012, 86.

*Petritz,
Michael/Reinhold,
Jürgen* Immobilien und Privatstiftungen: ein umsatz-
und ertragsteuerrechtlicher Überblick aufgrund
jüngster Rechtsprechung und
Gesetzesänderungen, ZUS 2012, 76.

*Prechtl-Aigner,
Babette/Sauer,* Privatstiftungen und
Unternehmensnachfolgeplanung –

<i>Andreas</i>	Anpassungsbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten, ZUS 2012, 44.
<i>Reiter, Robert/Reiter, Regina</i>	Ausgewählte Fragen zum Stiftungsprüfer, RWZ 2012, 224.
<i>Rizzi, Paul/Schicho, Luca</i>	Fundatio Europaea – Die gemeinnützige Europäische Stiftung, ecolex 2012, 698.
<i>Schäfer, Friederike</i>	Zur Auslegung von Stiftungserklärungen - unter besonderer Berücksichtigung der Entscheidungen des OGH 7 Ob 5/11b und 3 Ob 177/10s, ZUS 2012, 27.
<i>Steiner, Stefanie</i>	Ausschlaggebende Hindernisse auf dem Weg zur Europäisierung des Stiftungsrechts, GES 2012, 171.
<i>Tanzer, Michael</i>	Liechtensteinische (Privat-)Stiftungen und ihre typenmäßige Einordnung sowie Einkünfte-trägerschaft im österreichischen Ertragssteuerrecht, ZfS 2012, 13.
<i>Twardosz, Benjamin</i>	Das Steuerabkommen mit Liechtenstein. Ein Vergleich mit dem Abkommen Schweiz und Auswirkungen auf die liechtensteinische Stiftung, ÖBA 2013, 158.
<i>Varro, Daniel</i>	Die Besteuerung der Widmung von Familienvermögen an eine Privatstiftung, ZUS 2012, 72.
<i>Varro, Daniel</i>	Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen nach dem BBG 2012, ZUS 2012, 8.
<i>Varro, Daniel</i>	Stiftungseingangssteuer, 2011.
<i>Weninger, Heinrich</i>	Die österreichische Privatstiftung als Träger

eines Familienunternehmens, ZUS 2012, 40.

Wilhelm, Alexandra

Die Anfechtung von Stiftungen, 2012.

*Zollner,
Johannes/Paulsen,
Christof*

Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur
in Stiftungssachen im Jahr 2011, PSR 2012, 66 .

VI. Neue Literatur Vereinsrecht (Auswahl)

Baumüller, Josef

Konzernrechnungslegung auch für Vereine?,
RWZ 2012, 43.

*Eberhardt,
Sebastian/Koberstädt,
Martin*

Vereinsrecht in Deutschland und der Schweiz:
Ein rechtsvergleichender Überblick, ZfRV 2012,
176.

*Hammerl,
Christian/Krammer,
Karin/Krammer,
Michael*

Highlights aus dem Vereinsrichtlinien-
Wartungserlass 2012, RdW 2012, 438.

Höhne, Thomas

Kann ein aufgelöster Verein seine Fortsetzung
beschließen?, ecolex 2012, 321.

Keinert, Heinz

Ankündigung der Tagesordnung für die
Mitgliederversammlung des Vereins, GesRZ
2012, 115.

Keinert, Heinz

Minderheitsrecht auf Einberufung der
Mitgliederversammlung des Vereins, RdW 2012,
76.

Keinert, Heinz

Mitgliederversammlung des Vereins, 2012.

Krejci, Heinz

Über Schnellschüsse und Ladehemmungen, GES
2012, 213.

<i>Lehner, Johannes</i>	Minderheitenschutz im Verein, GesRZ 2012, 296.
<i>Ludwig, Bernhard</i>	Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine, FJ 2012, 139.
<i>Renner, Bernhard</i>	Vereine im Steuerrecht: Highlights des Wartungserlasses 2012 zu den Vereinsrichtlinien 2011. Umfassende Aktualisierung der BMF-Ansicht zur „Vereinsbesteuerung“, SWK 2012, 966.
<i>Sailer, Hansjörg</i>	Die neue Haftung der Vereinsfunktionäre, RZ 2013, 48.
<i>Schürz, Julia</i>	Vereinsgesetznovelle 2011, Zak 2012, 4.
<i>Siart, Rudolf/Stegmayer, Dominik</i>	Steuer und Sozialversicherung im gemeinnützigen Sportverein, 2011.
<i>Werdnik, Rainer</i>	UGB und Vereine: Ideelle Vereine und Unternehmenstätigkeit. Unternehmereigenschaft und ihre Folgen, SWK 2012, 955.

-
- l OGH 12.1.2012, 6 Ob 244/11t ZfS 2012, 45 (*Haslwanter*) = PSR 2012, 37 = GES 2012, 14 = ZUS 2012, 30 (*Schäfer*) = EvBl-LS 2012/77 = RdW 2012, 280 = wbl 2012, 349 = JEV 2012/18 = AnwBl 2012, 358 = ecolex 2012, 496 = GesRZ 2012, 311 (*Hochedlinger*).
 - ! Vgl. statt aller OGH 15.12.2004, 6 Ob 180/04w SZ 2004/177 = GeS 2005, 154 (*Arnold*).
 - } OGH 12.1.2012 6 Ob 101/11p ZfS 2012, 34 (*Lenz/Leitner-Bommer/Oberndorfer*) = PSR 2012, 32 (*Murko/Zollner*) = GES 2012, 139 = ZUS 2012, 30 (*Schäfer*) = RdW 2012, 279 = wbl 2012, 346 = AnwBl 2012, 358 = ZUS 2012, 83 (*Knauder*) = GesRZ 2012, 270 (*Arnold*) = ecolex 2012, 494 = ecolex 2012, 616 (*Babinek*) = NZ 2012, 246.
 - l OGH 16.10.2009, 6 Ob 145/09f *Arnold*, GesRZ 2009, 348 = *Eiselsberg*, ZfS 2009, 152 = *Oberndorfer*, ZfS 2009, 164 = ZfS 2009, 192 (*Lauss/Lang*) = PSR 2009, 99 (*Winner*) = GeS 2009, 336 (*Mager*) = ecolex 2010, 59 (*Reich-Rohrwig*) = GesRZ 2010, 63 (*Kalss*) = wbl 2010, 42 = *Limberg*, PSR 2010, 19 = *Kerschbaum/Janovsky*,

- JEV 2010/14 = NZ 2010, 75 = ZFR 2010, 84 = *Limberg*, *ecolex* 2010, 254 = AnwBl 2010, 294 = RdW 2009, 840 = *Nowotny*, RdW 2010, 747 = *Hartlieb*, PSR 2012, 100.
- 5 OGH 24.2.2011, 6 Ob 195/10k JBl 2011,321 (*Karollus*) = *ecolex* 2011, 429 (*Rizzi*) = *Kalss*, GesRZ 2011, 161 = ZfS 2011, 68 (*Kalss*) = *Hochedlinger*, PSR 2011, 52 = PSR 2011, 86 = GES 2011, 226 = GesRZ 2011, 239 (*Torggler*) = ZUS 2011, 2 = AnwBl 2011, 355 = RdW 2011, 279 = AnwBl 2012, 115 = *Zollner/Paulsen*, PSR 2012, 66 = *Hartlieb*, PSR 2012, 100; a.A. noch OGH 16.2.2006, 6 Ob 178/05b SZ 2006/18 = wbl 2006, 385 = RdW 2006, 439.
 - 6 OGH 15.10.2012, 6 Ob 187/12m PSR 2012,184 = ZUS 2012, 178 (*Schäfer*, tabellarische Übersicht).
 - 7 OGH 16. 6. 2011, 6 Ob 82/11v; OGH 12. 1. 2012, 6 Ob 101/11p.
 - 8 So ausdrücklich OLG Wien 16. 7. 2012, 28 R 7/12y, 28 R 8/12w, 28 R 10/12i.
 - 9 OGH 17.12.2009, 6 Ob 233/09x PSR 2010, 39 = ZfS 2010, 14 (*Lauss*) = GeS 2009, 394 (*Lauss*) = SWK 2010, 725 (*Gruber/Pelzmann*, Rechtsprechungsübersicht) = GesRZ 2010, 165 (*Hochedlinger*) = AnwBl 2010, 343 = RdW 2010, 212.
 - 10 OGH 22.6.2012, 6 Ob 40/12v *Hartlieb*, PSR 2012, 100 = PSR 2012, 133 = ZUS 2012, 122 (*Kraus/Schäfer*, Rechtsprechungsübersicht) = wbl 2012, 590 = ZfS 2012, 176 = *Melicharek*, *ecolex* 2012, 1079.
 - 11 Möglicherweise noch anders OGH 16.6.2011, 6 Ob 82/11v PSR 2011, 117 (*Hofmann*) = ZfS 2011, 130 (*Oberndorfer*) = *ecolex* 2011, 828 = GES 2011, 331 = wbl 2011, 617 = GesRZ 2011, 380 (*Hochedlinger*) = RdW 2011, 658 = JEV 2011, 135 = AnwBl 2012, 186 = *Zollner/Paulsen*, PSR 2012, 66 = NZ 2012, 284 = *Hartlieb*, PSR 2012, 100. Der Widerspruch dürfte aber nur auf den ersten Blick bestehen; so auch *Hartlieb*, Zur Antragslegitimation und Parteistellung im Verfahren nach § 27 Abs. 2 PSG, PSR 2012, 103.
 - 12 OGH 16.11.2012, 6 Ob 156/12b PSR 2013, 30 (*Hartlieb*).
 - 13 Vgl. Fn. 10.
 - 14 OGH 15.10.2012, 6 Ob 157/12z PSR 2012, 179 (*Murko*) = ZUS 2012, 178 (*Schäfer*, tabellarische Übersicht) = GES 2013, 19.
 - 15 OGH 13.9. 2012, 6 Ob 149/12y PSR 2012, 178 = ZUS 2012, 178 (*Schäfer*, tabellarische Übersicht).
 - 16 Vgl. Fn. 14.
 - 17 OGH 18.7.2011, 6 Ob 98/11x GesRZ 2012, 142 (*Arnold*)=ZFS 2011, 172 (*Oberndorfer*).
 - 18 Vgl. *Arnold*, PSG³ (2013) § 27 Rn. 29.
 - 19 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, 2011, S. 439 f.; *Kalss/Zollner*, Ges RZ 2008, 125, 136.
 - 20 PSG³ § 5 Rn. 39.
 - 21 Allg. zu Umgehungsgeschäften *Apathy/Riedler*, in *Schwimann*, ABGB3 (2005) § 879 Rn. 6; *Krejci* in *Rummel*, ABGB3 (2000) § 879 Rn. 37 ff.
 - 22 So auch für Liechtenstein *Lorenz* in: *Schauer*, Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, § 9 Rn. 22.
 - 23 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, 2011, S. 455 ff.; vgl. auch *Hartlieb*,

Entscheidungsanmerkung zu 6 Ob 156/12b, PSR 2013, 30 ff.

- 24 So bereits OGH 15.12.2004, 6 Ob 180/04w GeS 2005, 154 (*Arnold*) zur Eintragung eines Vorstands, der Deszendent des Alleinbegünstigten war; siehe auch OGH 16.3.2011, 6 Ob 194/10p zur fehlenden Geschäftsfähigkeit des Stifters bei Änderung der Stiftungserklärung.
- 25 OGH 13.9.2012, 6 Ob 102/12m ZfS 2012, 177 (*Hager*) = GES 2012, 452 = JEV 2012, 142 = PSR 2012, 176 (*Hochedlinger*) = NZ 2012, 372 (*Walch*) = wbl 2012, 711 = GesRZ 2013, 64 (*Arnold*) = ecolex 2012, 1067 (*Limberg*).
- 26 OGH 16.11.2012, 6 Ob 156/12b PSR 2013, 28 (*Hartlieb*).
- 27 Siehe auch *Arnold*, PSG³ § 20 Rn. 1.
- 28 EBRV PSG 1132 BlgNR 18. GP zu § 21 PSG; vgl. auch OGH 16.4.2009, 6 Ob 239/08b RWZ 2009, 206 (*Wenger*) = JEV 2009, 98 = GesRZ 2009, 301 (*Arnold*) = wbl 2009, 512 = ZfS 2009, 200 (*Reiter*) = ecolex 2009, 772 = AnwBl 2010, 213 = RdW 2009, 576 = *Nowotny*, RdW 2010, 747.
- 29 OGH 30.5.2012, 8 Ob 115/11m EF-Z 2012, 233 = Zak 2012, 274 = ZfS 2012, 129 = iFamZ 2012, 270 = PSR 2012, 128 (*Hofmann/Paulsen*) = ZUS 2012, 122 (*Kraus/Schäfer*, Rechtsprechungsübersicht) = wbl 2012, 590 = AnwBl 2012, 517.
- 30 OGH 10.7.2012, 4 Ob 76/12y wbl 2012, 590 = ÖBl-LS 2012/50 = GRUR Int 2013, 77 = MR 2012, 356 = ecolex 2012, 993 (*Tonninger*).
- 31 VwGH 31.5.2012, 2012/01/0016 JusGuide 2012/40/3118.
- 32 Vgl. etwa VfSlg 18.870/2009, 16.078/2001, 12.127/1989, 9567/1982.
- 33 VwGH 19.9.2012, 2012/01/0013.

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2012*

FLORIAN KAMP / JANNE SEELIG

<i>Abts, Dirk/Binger, Peter</i>	Rücklagenbildung und Vermögenszuführung bei KH 2012, S. 505–508.
<i>Adloff, Frank</i>	Stiften und Stiftungen in Deutschland: warum und wie? In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Frankfurt 2012, S. 1–10.
<i>Alli Turrillas, Juan Cruz</i>	Government, accountability and public supervision in Germany and France. Madrid 2012.
<i>Alli Turrillas, Juan Cruz</i>	La fundación, ¿una casa sin dueño? Gobierno, regulación y fundaciones en Inglaterra, EEUU, Alemania y España. Madrid 2012.
<i>Anheier, Helmut K./Schröer, Andreas/Then, Volker (Hrsg.)</i>	Soziale Investitionen. Interdisziplinäre Perspektiven. Berlin 2012.
<i>Augsten, Ursula</i>	Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an öffentlichen Unternehmen. ZStV 2012, S. 21–25.
<i>Backert, Wolfram</i>	§§ 80–89. In: Bamberger/Roth: Kommentar zum BGB. 75. Aufl. München 2012.
<i>Bartosch, Andreas</i>	Aktuelle Luxemburger Rechtsprechung zum EU-Recht. ZStV 2012, S. 26–27.
<i>Bauer, Joachim</i>	Was „treibt“ den Menschen? In: Forschung&Leben 2012, S. 1–10.
<i>Baumann, Thomas</i>	Rund um den eingetragenen Verein (e.V.). MünchKommBZ 2012, S. 1–10.

- Baur, Dorothea* NGOs as legitimate partners of corporations. A J 2012.
- Becker, Ilka/Görgen, Simone/Becker, Florian* Umsatzbesteuerung von Sportvereinen. In: Steuer 2012, S. 2154–2158.
- Becker, Julia/Figura, Lars* Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbl nichtselbstständiger Tätigkeit? Auswirkungen der 14/10. In: BB 2012, S. 3046–3053.
- Becker, Stefanie* Aktuelle Fragestellungen zur Umsatzbesteuerung. In: BB 2012, S. 2154–2158.
- Beer, Eveline* Umsatzsteuerliche Änderungen nach dem JStG 2012. In: BB 2012, S. 3046–3053.
- Beier, Michael* Studie „Quo vadis Deutschlandstipendium?“. In: BB 2012, S. 3046–3053.
- Berndt, Reinhard/Schumacher, Holger/Hechenblaikner, Sarah* Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten bei der erstmaligen Umstellung. In: DB 2012, S. 121–122.
- Bettenburg, Thomas/Hunnius, Steffi* Die “Stifterrente” oder die Versorgung des Stifters durch eine gemeinnützige Stiftung. In: ZStV 2012, S. 525–527.
- Bisle, Michael* Asset Protection durch den Einsatz inländischer 525–527.
- Bley, Heide/Wolff, Gabriele* Betriebsaufspaltung bei der Ausgliederung von 5 Einrichtungen. In: npoR 2012, S. 57–59.
- Blumers, Wolfgang* Die Familienstiftung als Instrument der Nachfol 5
- Boos, Thorsten* Änderungen beim Vorsteuerabzug teilunternehmer Schwimmabäder unter besonderer Berücksichtigung In: DStZ 2012, S. 267–278.
- Brodil,* Der ruhende Ball. Miscellen zum Berufsfußballr

- Wolfgang/Mazal, Wolfgang/Windisch-Graetz, Michaela (Hrsg.)* Schrammel. Wien 2012.
- Brückner, Götz* Rundfunkgebührenbefreiung für Autoradios von Anmerkungen zu den Urteilen des BVerwG von Kommunalverwaltung 2012, S. 12–16.
- Burens, Peter-Claus* Fundraising. Ein Praxisratgeber mit 50 Tipps. B
- Büscher, Martin* Warum Non-Profit-Organisationen in der zfwu? Governance und normatives Management. In: ZI
- Cornelißen, Christoph/Sauer, Michael/Schulze, Winfried (Hrsg.)* Stiftungen in der Geschichte, in Wissenschaft ur
- Cranshaw, Friedrich L.* Befugnis des „faktischen Geschäftsführers“ eine Insolvenzantrags. Anmerkung zu AG Göttingen, jurisPR-InsR 10/2012, Anm. 5.
- Cutbill, Clive/Paines, Alison/Hallam, Murray (Hrsg.)* International Charitable Giving. Oxford 2012.
- Damaschke, Wolfgang* Die umsatzsteuerlichen Folgen von Leistungen i Besprechung des BMF-Schreibens vom 19.6.2017 (7170/10/10012). In: UStB 2012, S. 295–300.
- Daragan, Hanspeter* Darf Deutschland im Verhältnis zu Liechtenstein EWRA wegen fehlender Auskunftspflicht besch
- Daragan, Hanspeter* Wem sind das Vermögen und die Erträge einer k zuzurechnen? In: PSR 2012, S. 21–25.
- Dauber, Harald* Vereinsbesteuerung kompakt. Weil im Schönbur

<i>Dehesselles, Thomas</i>	Das Ende des Zweckbetriebs? Zivil- und steuerrechtliche Besprechung von FG Hessen vom 26.4.2012 und 2012, S. 2309–2313.
<i>Derbal, Nora</i>	Philanthropie in Saudi-Arabien. Bestandsaufnahme wohltätigen Praxis in Djidda. Stuttgart 2012.
<i>Deutscher Fundraising Verband/Roland Berger Strategy Consultants (Hrsg.)</i>	Privat statt Staat. Potenzial von Fundraising für (
<i>Droege, Michael</i>	Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts – I Gemeinwohlverbund. In: StuW 2012, S. 256–26
<i>Eggers, Winfried</i>	Änderung der Umsatzbesteuerung von Seminaren Änderung für Verbände und ihre Service-GmbH 32.
<i>Eggers, Winfried</i>	Gemeinnützige Verbände: Neuer Anwendungsbereich verändert das Gemeinnützigkeitsrecht. In: Verbä
<i>Eggers, Winfried</i>	Neues BFH-Urteil zu Berufsverbänden klärt Zweifel S. 34–37.
<i>Eggers, Winfried</i>	Virtuelle Mitgliederversammlung – ein Zukunftsmodell Datenschutzbeauftragten. In: Verbändereport 4/2
<i>Eggers, Winfried</i>	Warum der „nichtsrechtsfähige Verein“ eine attraktive ist. In: Verbändereport 9/2012, S. 36–37.
<i>Elicker, Michael</i>	Zum Streit über die Verselbständigung der fiduziarischen S. 135–139, Teil 2: S. 169–177.
<i>Ermacora, Andreas</i>	Keine Haftung des Alpenvereins für ausgebrochene
<i>Eversberg, Horst</i>	Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger

<i>Eversloh, Udo</i>	Steuerfreiheit heileurythmischer Leistungen. An 08.03.2012 – V R 30/09. In: jurisPR-Steuerrecht
<i>Falk, Hermann/Richter, Andreas</i>	Treffen der Familienstiftungen am 23.9.2011 in
<i>Fischer, Daniel J.</i>	Abgrenzung von Spenden und Zahlungen für sat Anmerkung zu BFH, Urteil vom 12.10.2012 – I 16/2012, Anm. 5.
<i>Fischer, Daniel J.</i>	Beginn der Steuerpflicht einer unselbständigen S Anm. 1.
<i>Fischer, Daniel J.</i>	Gemeinnützigkeitsrechtliche Änderungen des A (AEAO). In: jurisPR-Steuerrecht 8/2012, Anm. 1
<i>Fischer, Daniel J.</i>	Vermögensverwaltung für nicht rechtsfähige Sti dem KWG. In: npoR 2012, S. 7–10.
<i>Fischer, Eva</i>	Führen im Ehrenamt. Ehrenamtliche Führungskr Organisationen berichten über ihre Erfahrungen.
<i>Fischer, Hardy/Hemmen, Katharina</i>	KfW-Förderprogramm zur Finanzierung von So steuerliche Aspekte. In: npoR 2012, S. 17–19.
<i>Fischer, Peter</i>	Abzug einer Auslandsspende – Entscheidung de Persche“). Anmerkung zu FG Münster, Urt. v. 8 Steuerrecht 29/2012, Anm. 4.
<i>Fischer, Peter</i>	Beschäftigung von Behinderten zur Abschöpfun an eine nicht gemeinnützige Körperschaft. Anme 59/09. In: jurisPR-Steuerrecht 47/2012, Anm. 5.
<i>Fischer, Peter</i>	Ehrenamtliche Tätigkeit als Nachlasspfleger. An R 31/11. In: jurisPR-Steuerrecht 35/2012, Anm.
<i>Fischer, Peter</i>	Gemeinnützigkeit einer Fernreise mit touristisch v. 12.6.2012 – I B 160/11. In: jurisPR-Steuerrech

<i>Fischer, Peter</i>	Gemeinnützigkeitsrechtlicher Status eines Moscheebaus der zur salafistischen Bewegung in Verfassungsschutzverdacht kam. In: jurisPR-Steuerrecht 34/2012, Anm. 5. 11.4.2012 – I R 11/11. In: jurisPR-Steuerrecht 34/2012, Anm. 5.
<i>Fischer, Peter</i>	Kein ermäßigter Steuersatz für Beherbergung und Verpflegung bei gemeinnützigen Körperschaften. Anmerkung zu BFH, Urt. v. 11.4.2012 – I R 11/11. In: jurisPR-Steuerrecht 34/2012, Anm. 5.
<i>Foglar-Deinhardstein, Heinrich/ Molitoris, Susanne</i>	Stiftungsurkunde und -zusatzurkunde – eine konzeptionsrechtliche Unterscheidung. In: PSR 2012, S. 4–9. 3 Ob 177/10 s. In: PSR 2012, S. 4–9.
<i>Friedrich, Till</i>	Die Anlage des Stiftungsvermögens. Baden-Baden 2012.
<i>Fritsch, Frank</i>	Ermäßigter Steuersatz bei gemeinnützigen Körperschaften. Anmerkung zu BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 14/12. In: jurisPR-Steuerrecht 34/2012, Anm. 5.
<i>Fritsch, Frank</i>	Ermäßigter Steuersatz bei gemeinnützigen Körperschaften. Anmerkung zu BFH, Urt. v. 18.8.2011 – V R 64/11. In: jurisPR-Steuerrecht 34/2012, Anm. 5.
<i>Fritz, Stefan/Römer, Stephan</i>	Auf der Suche nach Substanz: Stiftungen und Stiftungsmanagement. In: ZöG 2012, 1. Halbjahr, S. 1–10.
<i>Führer, Ira/Sassen, Remmer</i>	Externe Elemente der Corporate Governance von Unternehmen – ein internationaler Vergleich. Implikationen aus Österreich für die Reformansätze in Deutschland. In: ZöG 2012, 1. Halbjahr, S. 11–20.
<i>Gahrmann, Christian</i>	Strategisches Fundraising. Wiesbaden 2012.
<i>Galli, Albert (Hrsg.)</i>	Sportmanagement. Rechnungswesen und Finanzmanagement, Marketing, Recht und Steuern, Unternehmens- und Personalmanagement. Wiesbaden 2012.
<i>Gantenbrink, Matthias</i>	Der illegitime Vorstand einer Stiftung als Klagegegner. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschelke (Hrsg.), Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Frankfurt 2012, S. 1–10.
<i>Gasser, Johannes</i>	Das neue Schiedsverfahren in Liechtenstein und die Auswirkungen auf die Schweiz. In: PSR 2012, S. 109–123.

- Geibel, Stefan J.* Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhands
Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.)
2012, S. 29–64.
- Gerlach, Julia* Die Vereinsverbotspraxis der streitbaren Demok
- Gersch, Eva-Maria* Neue Verwaltungsregelungen zur Gemeinnützig
durch Änderung des AEAO. In: AO-StB 2012, S.
- Gersch, Eva-Maria* Sammelbestätigung für Spenden aller Art möglich
- Gersch, Eva-Maria* Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im A
Anforderungen. In: AO-StB 2012, S. 324–325.
- Giroud,
Philippe/Helmig, Bernd* Mitgliedsbeiträge optimal ausgestalten. Notwend
von Berufsverbänden. In: Verbändereport 2012,
- Goetz, Michael* Praxisratgeber Vereinsrecht. Satzungsgestaltung
4. Auflage, Regensburg 2012.
- Goldstein,
Elmar/Lienig, Horst* Praktische Buchführung für Vereine. Freiburg 20
- Göring, Michael* Hamburger Rede 2011: Herausforderungen aktu
in Stiftungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/W
Yearbook 2011/2012, 2012, S. 1–6.
- Grafte, Ingo* Der neue AO-Anwendungserlass im Gemeinnützi
Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel
Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr
- Grafte, Ingo* Der neue AO-Anwendungserlass zum Bereich „
AO). In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer
2011/2012, 2012, S. 147.
- Grambeck, Hans-
Martin* Mit dem Partyservice ins Altenheim. Anwendun
bei der Abgabe von verzehrfertigen Speisen, insl
Sozialcaterings. In: UR 2012, S. 861–868.

<i>Grambeck, Hans-Martin</i>	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Veranstrichungskarten. Eine Bestandsaufnahme. In: UR 2012, S. 177–180.
<i>Grube, Friederike</i>	EuGH-Vorlage zur Lieferung von Zytostatika durch ein Krankenhaus ambulant erbrachte Heilbehandlung. In: UR 2012, S. 181–182. Anm. 6.
<i>Grünwald, Ulrich</i>	Die umsatzsteuerliche Organschaft im NPO Bereich. In: UR 2012, S. 53–56.
<i>Grziwotz, Herbert</i>	Vereinsversammlung – Einberufung durch E-Mail. In: MDR 2012, S. 741–743.
<i>Gummert, Hans</i>	Die Stiftung als Mittel der Unternehmensnachfolge. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Frankfurt am Main 2012, S. 1–10.
<i>Günther, Karl-Heinz</i>	Rücklagenbildung und Vermögenszuführungen im EStG. In: EStB 2012, S. 174.
<i>Haaf, Philipp</i>	Konsilleistungen wider die Unmittelbarkeit im C. In: UR 2012, S. 183–184. durch Konsilleistungen im Lichte der Steuerrechtsprechung.
<i>Haibach, Marita</i>	Handbuch Fundraising. Spenden, Sponsoring, St. In: Frankfurt am Main 2012.
<i>Hanke, Michael</i>	Neue Umsatzsteuersituation bei Physiotherapeuten. In: UR 2012, S. 394–395.
<i>Hanke, Michael/Tybussek, Kai</i>	Gemeinnützigkeitsrecht im Wandel. Aktuelle Är. Überraschungen. In: NWB 2012, S. 718–724.
<i>Hartz, Jürgen</i>	Datenschutz ist Chefsache – Die korrekte Bestellung. In: Verbändereport 1/2012, S. 34–36.
<i>Heger, Karin</i>	Bilanzierung von Ablösezahlungen im Profi-Fußball. In: UR 2012, S. 185–186. 14.12.2011 – I R 108/10. In: jurisPR-Steuerrecht 2012, S. 185–186.
<i>Heidel, Thomas</i>	Zur Weisungsgebundenheit von Aufsichtsratsmitgliedern. In: UR 2012, S. 187–188.

- Gebietskörperschaften und Alleinaktionären. Zu BVerwG vom 31.8.2011. In: NZG 2012, S. 48–5
- Heintzen, Markus/Musil, Andreas* Das Steuerrecht des Gesundheitswesens. System
- Helmig, Bernd/Boenigk, Silke* Nonprofit Management. München 2012.
- Herbert, Alexander/Brem, Florian/Raith, Jasmin/Janson, Manfred* Die Anlage des Stiftungsvermögens im Spannungsfeld zwischen Ansätzen zur Lösung eines Zielkonflikts. In: FuS
- Hettrich, Eduard/Pöhlmann, Peter/Gräser, Bernd/Röhrich, Roland/Fandrich, Andreas/Bloehs, Joachim (Hrsg.)* Genossenschaftsgesetz. Gesetz betreffend die Erben und Erbschaften nebst umwandlungsrechtlichen Vorschriften für 2012.
- Heuel, Markus* Die Treuhandstiftung – Grenzen und Möglichkeiten. Stiftung&Sponsoring 4/2012.
- Hof, Hagen* Die Stiftung als Vertrauenstatbestand, speziell in der Person des Stiftungsvorstandes und Stifter. In: ZStV 2012, Teil 1
- Höhne, Thomas/Jöchl, Gerhard* Das Recht der Vereine. 4. Auflage, Wien 2012.
- Holenstein, Daniel* Das Steuerabkommen mit der Schweiz: ein Meilchen für den Steuersünder – oder beides? In: DStR 2012, S. 1
- Höll, Rainer* Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf? Fokussieren mit Rechtsformen in der Praxis von S. 11–14.

<i>Holthaus, Jörg</i>	Künstlersozialabgabe – Zahlungsverpflichtung v Stiftungen. In: ZStV 2012, S. 166–169.
<i>Holthaus, Jörg</i>	Steuerabzug bei Vergütungen an ausländische K ZStV 2012, S. 102–107.
<i>Hübner, Alexander</i>	Öffentliche Lieferaufträge über fair gehandelte u zu EuGH, Urt. v. 10.5.2012 – Rs. C-368/10 – Kc 2012, S. 545–556.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung ge S. 5–12.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Se Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrecht
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Der neue Anwendungserlass zu den §§ 51–68 A Stiftung&Sponsoring 1/2012.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt “Ste S. 250–257.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Die EU entdeckt die Zivilgesellschaft – zum Voi Europäische Stiftung. In: EuZW 2012, S. 441
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Die Treuhandstiftung im Steuerrecht. In: Deuts Treuhandstiftung – ein Traditionsmodell mit Zul
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. 2. Aufla
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Zuwendungsbestätigungen und Anerkennung als 2012, S. 241–246.
<i>Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan</i>	Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Se Bundesregierung. In: Stiftungswelt 4/2012, S. 66
<i>Ivens, Michael</i>	Kunst und Stiftungen. In: KUR 2012, S. 16.

<i>Jakob, Dominique</i>	Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht/L foundations. In: SJZ 2012, S. 521–523.
<i>Jakob, Dominique/Picht, Peter</i>	Vom Stiftungszweck zur Anlagestrategie. In: Sti
<i>Jakob, Dominique/Studen, Goran/Uhl, Matthias</i>	Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2011.
<i>Jakob, Dominique/Uhl, Matthias</i>	Die liechtensteinische Familienstiftung im Blick IPRax 2012, S. 451.
<i>Jakob, Dominique/Uhl, Matthias</i>	Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) 2012, S. 201–213.
<i>Jochum, Heike</i>	Die Besteuerung gemeinnütziger Einrichtungen
<i>Jochum, Heike</i>	Die Vermögensstockspende – Deutscher Sonder IStR 2012, S. 325–329.
<i>Jung, Stefanie</i>	Die Europäische Stiftung als Innovationsfeld des BB 2012, S. 1743–1745.
<i>Kalss, Susanne/Zollner, Johannes</i>	Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) Hamburg 2012, S. 215–233.
<i>Käthler, Martin</i>	Kirchliche Stiftungen in Deutschland. Bewegte & Große Zukunft? In: ROTE SEITEN zum Magaz
<i>Keinert, Heinz</i>	Mitgliederversammlung des Vereins. Wien 2012
<i>Kerres, Christoph/Pröll, Florian</i>	Privatstiftungsgesetz – Austrian Private Foundat
<i>Kirchdörfer, Rainer</i>	Rechtliche Grundlagen und Einsatzmöglichkeiten

- Kirchhain, Christian* Ermäßigter Umsatzsteuersatz nur auf originär ge
S. 123–130.
- Kirchhain, Christian* Zum maßgeblichen Zeitpunkt für die gemeinnüt:
Mittel(fehl)verwendung. Dargestellt am Beispiel
Darlehen. In: DStR 2012, S. 2313–2318.
- Klasen, Marina* Für das Gemeinwohl? Politische Interessenverm
organisationstheoretische Analyse der Legitimitä
- Klaßmann, Ralf* Steuerliche Aspekte bei der Erbringung ambular
Sicht der Krankenhäuser). In: KH 2012, S. 908–
- Klemm, Michael* Zur Anwendbarkeit des § 20 VereinsG vor dem
Ermächtigungserfordernisses in § 129b StGB. In
- Klenk, Friedrich* Mehrwertsteuer, Unternehmen, Eigenverbrauch
Mehrwertsteuer fallende Tätigkeiten. In: UR 201
- Klumpen-Neusel,
Claudia* Zuwendungen an ausländische Organisationen: I
Spendenabzug. In: StiftungsBrief 2011, S. 148–
- Klumpen-Neusel,
Claudia/Gräfe, Maren* Vermögensnachfolgeplanung und Stiftungsmanag
Aspekte. Heidelberg 2012.
- Koether, Jürgen* Nochmals: Ablösezahlungen und Spieler-Vermitt
Stellungnahme zum Urteil des BFH v. 14.12.201
634.
- Köhler, Paul* Aktuelle Probleme der Stiftungsaufsicht. In:
Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel
Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr
- Koller, Thomas* Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sp
Aus? In: npoR 2012, S. 49–53.
- Kornau, Bastian* Die Stiftung als Unternehmensnachfolgerin. Har

<i>Köster, Thomas</i>	Gemeinnützigkeitsrechtliche Neuerungen auf Grund des Anwendungserlasses zur AO (AEAO). In: DStZ 2012, S. 1773–1779.
<i>Kraft, Gerhard/Moser, Till/Gebhardt, Ronald</i>	Neukonzeption der Besteuerung ausländischer Fiktionalitäten. Systematische Würdigung, strukturelle Defizite und Reformbedarf. In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Kraus, Carolin/Meurer, Friederike</i>	Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes: Unternehmen auf dem Prüfstand! In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Krause, Nils/Milberg, Henning-Uwe</i>	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung. In: Hüttemann/Rawer Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 169–201.
<i>Krebbers, Michael</i>	Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und steuerlichem Geschäft. Eine wichtige Frage im Gemeinnützigkeitsrecht. In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Krebs, Christian A.</i>	Gründung der Europäischen Genossenschaft (SE). In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Kruchen, Carsten</i>	Art. 19 III GG und die Sitztheorie – Konvergenz von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht? In: NZG 2012, S. 377–380.
<i>Kudert, Stephan/Jarzynska, Paula</i>	Die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Künstlern und Entertainern. In: RIW 2012, S. 380–386.
<i>Küstermann, Burkhard</i>	Praktische Überlegungen des Stifters zur Gründung einer Stiftung. In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Lehmann, Sören</i>	Recht der steuerbegünstigten Zwecke: Satzungsänderungen und Selbstlosigkeit parteinaher Stiftungen. In: MIP 2012, S. 1773–1779.
<i>Leippe, Bernd/Baldauf, Uwe</i>	Steuerrechtliche Betrachtung der interkommunalen Zusammenarbeit. In: npoR 2012, S. 1773–1779.
<i>Leisner, Walter Georg</i>	Kann das bloße Nützen eines gesetzlich gewährten Vorteils gemeinnützigkeitsschädlich sein? Anmerkungen zum Urteil des OLG Köln vom 19.12.2011 (I 15/11). In: DStR 2012, S. 1123–1124.

<i>Lenz, Christian</i>	Mitgliedsbeiträge privatrechtlicher Vereinigungen
<i>Lienig, Horst/Goldstein, Elmar</i>	Praktische Buchführung für Vereine. 5. Auflage,
<i>Lissner, Stefan</i>	Die Erstanmeldung des eingetragenen Vereins. I
<i>Lorentz, Bernhard/Meier, Johannes</i>	Strategische Philanthropie zum Klimaschutz. Art und der European Climate Foundation. In: ROTI Stiftung&Sponsoring, Sonderausgabe 2012.
<i>Lutz, Friedrich/Kurz, Tilo</i>	Steuerliche Behandlung von Integrationsprojekten
<i>Maciejewski, Tim</i>	Gemeinnützigkeitssteuerrecht Down Under: Charitable rule im neuseeländischen Steuerrecht. In: npoR 2
<i>Maier, Jochen</i>	Gemeinnützige Stiftungen und Generationengerechtigkeit
<i>Martini, Ruben</i>	Das Verhältnis des persönlichen Körperschaftsteuers mitunternehmerischer Mitunternehmensgesellschaft. Die steuerliche Zuordnung Herausforderungen für die Kongruenz von Einkommen DStR 2012, S. 388– 393.
<i>Mecking, Christoph</i>	Gemeinnützige Stiftungen und nicht gemeinnützige Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr
<i>Melzer, Martin</i>	Die Europäische Stiftung (Fundation Europaea –
<i>Meurer, Thomas</i>	Das Ehrenamt und die Umsatzsteuer. In: UStB 2
<i>Meurer, Thomas</i>	JStG 2013: Umsatzsteuerfreiheit von Bildungseinrichtungen 2012, S. 1785–1790.
<i>Meyer, Kristin</i>	Die Abgrenzung der kirchlichen Stiftung von der Recht. Insbesondere im Hinblick auf ihre Bedeutung
<i>Meyer, Michael/Maier,</i>	Corporate Governance in Non-Profit-Organisationen

<i>Florentine</i>	Entwicklungsperspektiven. In: ZFWU 1/2012.
<i>Meyn, Barbara</i>	Gestaltungsspielraum vs. Stiftung? In: ZStV 201
<i>Meyn, Barbara</i>	Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – Ein Gesellschaftsrechtliche Verbundenheit. In: npoR
<i>Mildenberger, Georg</i>	Förderung von Freiwilligem Engagement. Berater Anheier/Schröer/Then (Hrsg.): Soziale Investition Wiesbaden 2012, S. 167–180.
<i>Mildenberger, Georg/Münscher, Robert/Schmitz, Björn</i>	Dimensionen der Bewertung gemeinnütziger Organisationen. Anheier/Schröer/Then (Hrsg.): Soziale Investition Wiesbaden 2012, S. 279–312.
<i>Moldan, Alexander</i>	Nochmals: Umsatzsteuerliche Behandlung von Stiftungen Besteuerung in Österreich zum 1.1.2012. In: US
<i>Mühlhausen, Marius</i>	Zweifelhafte Autonomie. Zur Orientierung gemeinnütziger Institutionen. Eine neoinstitutionalistische Perspektive
<i>Müller, Kaspar/Zöbeli, Daniel</i>	Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Stiftungen. Forschung und Praxis – Band 05, Basel 2012.
<i>Münkler, Herfried</i>	Stiftungen als aktiver Teil der Bürgergesellschaft. Stiftungen für das politische und gesellschaftliche Engagement. S. 61, Berlin 2012.
<i>Niehaves, Dieter/Beil, Andreas</i>	Das neue DBA Deutschland – Liechtenstein. In: ZStV 2012, S. 10–13.
<i>Nueber, Michael</i>	Schiedsfähigkeit stiftungsrechtlicher Streitigkeiten. OGH 05 HG.2011.28. In: PSR 2012, S. 10–13.
<i>Orth, Manfred</i>	Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen. DStR 2012, S. 116–121.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Die Familienstiftung. In: FamRZ 2012, S. 344–353.

<i>Petersen, Jens</i>	Die Einbindung der Erhebung der Kirchensteuer die Philosophie der Abgeltungsteuer. In: npoR 2
<i>Piper, Bernd</i>	Die Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsm 31b BGB nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Verein. In: NJW 2012, S. 236–240.
<i>Piper, Bernd</i>	Virtuelle Mitgliederversammlungen bei Vereine
<i>Plagemann, Hermann/Plagemann, Florian</i>	(Mehr) Wettbewerb im Gesundheitswesen? In: I
<i>Prätzler, Robert</i>	Kein ermäßigter Steuersatz für Zubereitung von Pflegeheim. Anmerkung zu BFH 5. Senat, Urteil jurisPR-Steuerrecht 12/2012, Anm. 6.
<i>Prätzler, Robert</i>	Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PK Gemeinde. Anmerkung zu BFH, Urt. v. 1.12.201 28/2012, Anm. 6.
<i>Priller, Eckhard/Alscher, Mareike/Droß, Patrick J./Paul, Franziska/Poldrack, Clemens J./Schmeißer, Claudia/Waitkus, Nora</i>	Dritte-Sektor-Organisationen heute: Eigene Ans Herausforderungen. Ergebnisse einer Organisati
<i>Pull, Veronika</i>	Nichtwirtschaftliche und zugleich unternehmens Mehrwertsteuersystem. In: UR 2012, S. 701–708
<i>Punte, Jan-Henric M.</i>	Die Kapitalgesellschaft als Rechtsform professio von Verbandsautonomie und Europarecht. Older
<i>Pusch, Hendrik</i>	Entwurf eines Gesetzes zur Förderung ehrenamt zu § 31b BGB des Entwurfes. In: SpuRt 2012, S
<i>Rauscher,</i>	Vereine. Ihr Ratgeber für Vereinsangelegenheiten

*Christian/Scherhak,
Helmut/Hinterleitner,
Johann*

Reimann, Wolfgang Die rechtsfähigen Stiftungen in der Kautelarprax

Remde, Julia Der Trust als Gestaltungsmittel der Vermögensv
Vermögensschutzes. Frankfurt am Main u.a. 201

Reuter, Dieter §§ 21–89 BGB. In: Münchner Kommentar zum
München 2012.

Reuter, Dieter Konzernrecht des Vereins? In: npoR 2012, S. 10

*Richter,
Andreas/Gollan, Anna
Katharina* Der Gesetzentwurf zur Entbürokratisierung des (S. 186–190.

*Richter,
Andreas/Gollan, Anna
Katharina* Charity Law: Chapter Germany. In: Cutbill/Pain
Charitable Giving, Oxford 2012, S. 285–300.

*Richter,
Andreas/Gollan, Anna
Katharina* Charity Law: Overview Germany. In: Brook/Pip
Lawyer Reference Series, London 2012, S. 81–9

Riemer, Hans Michael Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89bis ZGB
den juristischen Personen (Art. 52–59 ZGB), Be

Ritter, Gabriele Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Gebäud

Röcken, Michael Extremisten in Vereinen. In: ZStV 2012, S. 144-

Rösner, Fabian Die Konzernierung der Stiftung und ihr Einfluss
Baden-Baden 2012.

Rössel, Carsten Vermögenscontrolling für Stiftungen. In:
Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel
Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr

<i>Röthel, Anne</i>	Dresdner Frauenkirche auf Englisch: family prov 27–30.
<i>Rücker, Martin</i>	Die Vereinsklassenabgrenzung. Berlin/Münster
<i>Sachs, Michael</i>	Grundrechtsberechtigung EU-ausländischer juris 381.
<i>Saenger, Ingo</i>	Die Rolle des Stifters in der Binnenverfassungss S.94–102.
<i>Saenger, Ingo</i>	Die Rolle des Stifters in der Binnenverfassungss Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr
<i>Salaw-Hanslmaier, Stefanie</i>	Nachfolgeprobleme beim ehrenamtlichen Vereir Alternative zur Trägerschaft von Kindergärten d
<i>Schäfer, Hauke</i>	“Schriftliche” Einladung zur Mitgliederversamrn per E-Mail? In: NJW 2012, S. 891–893.
<i>Schauhoff, Stephan</i>	Gesetzliche Verbesserungen für den Non-Profit-
<i>Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian</i>	Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für 2012, S. 261–267.
<i>Schewe, Markus</i>	Stiftung und Dauertestamentsvollstreckung. In: J
<i>Schienze-Ohletz, Tanja</i>	Besonderheiten des Gemeinnützigkeitsrechts bei Entwicklungszusammenarbeit. In: FR 2012, S. 6
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Steuerliche Aspekte der Unternehmensnachfolge Familienstiftung und Gemeinnützigkeit. In: NW
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Zum Lehrsatz vom Verbot der Selbstzweckstiftu Überprüfung. In: ZStV 2012, S. 1–5.
<i>Schiffers, Joachim</i>	Ertragsteuerliche Behandlung des Schulschwimr

- Darstellung und Analyse der Verfügung der OFI
DStZ 2012, S. 258–266.
- Schleder,
Herbert/Myßen,
Michael/Feierabend,
Arlett* Steuerrecht der Vereine. 10. Auflage, Herne 201
- Schmidt-Trenz, Hans-
Jörg/Stober, Rolf
(Hrsg.)* Jahrbuch Recht und Ökonomik des Dritten Sekt
Dritten Sektor. Baden-Baden 2012.
- Schnellenbach, Helmut* Zur Ethik des Stiftens. In: Andrick/Gantenbrink/
(Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsv
u.a. 2012, S. 163–183.
- Schnurbein, Georg v.* Dachverbände als Instrument der Non-Profit Go
- Schnurbein, Georg
v./Fritz, Tizian* Foundation Governance im Kontext von Reputat
61–75.
- Schotenroehr, Harald* Kooperation von Zweckbetrieben gemeinnützige
Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Relevanz der 1
25.5.2011? In: DStR 2012, S. 14–17.
- Schülke, Thilo* Aktivierbarkeit von Lizenzspielern vor dem Hin
Bilanzierungszwecke im Profifußball. In: DStR 1
- Schulte,
Martin/Herbrich, Bert* Stiftungen der öffentlichen Hand, insb. der Kom
Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel
Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jahrgang, Fr
- Schurr, Francesco A.
(Hrsg.)* Der Generationenwechsel in der Stiftungslandsc
Stiftungsrechtstages 2011. Zürich u.a. 2012.
- Schurr, Francesco A.* Mitsprache des Stifters. Überlegungen zum liech
2012, S. 13–21.
- Seelig, Janne* Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 20

Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.)
2012, S. 233–255.

- Seidemann, Kay* Die Rechenschaftslegung von Stiftungen – betriebliche
Rechtsvorschriften und freiwillige Selbstverpflichtungen
Teil 2: S. 48–53.
- Seifried,
Carola/Volland, Elke* Finanzverwaltung erleichtert Übergang von Untertun
Stiftungen. In: ZEV 2012, S. 242–243.
- Spiegel, Harald/Fritz,
Thomas* Die E-Bilanz – Anwendungsbereich und Rechtsstellung
ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring
- Spindler, Gerald* Corporate Social Responsibility in der AG. In:
Erle/Goette/Kleindiek/Priester/Schubel/Schwab/
Peter Hommelhoff zum 70. Geburtstag, Köln 2012
- Stein, Thomas* Die steuerliche Behandlung der Auflösung von I
Selbstanzeige. In: BB 2012, S. 1449–1453.
- Steiner, Marc* Gütesiegel für ökologische Produktion und Max
EuGH und die nachhaltige Beschaffung (Europä
Niederlande, EuGH [Dritte Kammer], Urteil vom
2012, S. 130–138.
- Steiner, Oliver/Fischer,
Martin/Bachmann,
Alexandra/Böhle,
Danielle/Fischer,
Kai/Fleisch, Hans et al.
(Hrsg.)* Fundraising im Gesundheitswesen. Leitfaden für
Stuttgart 2012.
- Steinmüller, Jens* Investmentsteuerrecht: Ende der eingeschränkten
819.
- Stettner, Rupert* Die Stiftung des öffentlichen Rechts. Rechtsnatur
den öffentlich-rechtlichen Bundes- und Landesstiftungen
- Stöber, Kurt/Otto, Dirk-* Handbuch zum Vereinsrecht. 10. Auflage, Köln

Ulrich

Stöber, Michael Die geplante Europäische Stiftung. In: DStR 201

Stober, Rolf Compliance und Drei-Sektoren-Lehre – Der Drit Verwaltungsethos und Organisationspflichten. In Jahrbuch Recht und Ökonomik des Dritten Sekt 29.

Strachwitz, Rupert Graf Der zivilgesellschaftliche Mehrwert. In: ZStV 20

Strahl, Martin Kooperationen von Körperschaften des öffentlic jüngeren Rechtsprechungsentwicklung zur Umsa

Strahl, Martin Neues für Gemeinnützige und für Körperschafte 2012, S. 17988–17999.

Streit, Georg v. Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Ir umsatzsteuerlichen Sachverhalten. Anmerkung z IX R 11/11. In: DStR 2012, S. 1897–1899.

Stumpf, Hellmuth Vorläufiger Rechtsschutz einer öffentlich-rechtl einer Straße. In: JURA 2012, S. 543–553.

Terner, Paul Verein, Mitglied, Haftungsprivileg, ehrenamtlich Fahrlässigkeit. Kommentar zu BGH, Beschl. v. 2012, S. 271.

Theuffel-Werhahn, Berthold Ausgewählte Änderungen des Anwendungserlas BMF-Schreiben vom 17. Januar 2012. In: ZStV 128, Teil 3: S. 161–166.

Theuffel-Werhahn, Berthold Im Visier der Finanzverwaltung: Gemeinnützige In: StiftungsBrief 2012, Teil 1: S. 83–88, Teil 2:

Thümmler, Ekkehard/Bögelein, Nicole Sind Stiftungen soziale Investoren? Zur Anwend die Tätigkeit gemeinnütziger europäischer Stiftu Soziale Investitionen. Interdisziplinäre Perspekti

<i>Thüsing, Gregor/Thieken, Jan</i>	Der Begriff der “wirtschaftlichen Tätigkeit” im i
<i>Tischer, Robert</i>	Über die Notwendigkeit strenger gesetzlicher Re über privatrechtliche Stiftungen. Hamburg 2012.
<i>Uhl, Matthias</i>	Die Überführung eines Stiftungszweckbetriebs i fusions- und gemeinnützigkeitsrechtliche Aspek (Hrsg.), Differenzierung als Legitimationsfrage,
<i>Ullrich, Benjamin D.</i>	Zielkonflikte in gemeinnützigen GmbHs – strukt gemeinnütziger GmbHs? In: Hüttemann/Rawert Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 115–147.
<i>Umlauf, Manfred</i>	Vermögensopfertheorie – Replik auf Kletecka. I
<i>Varro, Daniel</i>	Schweizer Steuerabkommen. Anwendbarkeit au Personen. In: PSR 2012, S. 123–138.
<i>Vellen, Michael</i>	Steuerbefreiung für die Lieferung von Zytostatik 15.5.2012 – V R 19/11. In: UStB 2012, S. 244–
<i>Vellen, Michael</i>	Steuerfreiheit heileurythmischer Leistungen. An 30/09. In: UStB 2012, S. 183–184.
<i>Viskorf, Stephan/Haag, Maximilian/Kerstan, Thomas</i>	Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnaussc Änderungen durch das BeitrRLUmsG. In: NWB
<i>Vogt, Benedikt</i>	Publizität der Stiftung – der Ruf nach dem Geset Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) 2012, S. 65–89.
<i>Voigt de Oliveira, Sascha/Wendt, Mathias</i>	Corporate Governance und Compliance Manage 19–21.
<i>Voigt de Oliveira, Sascha/Becker, Alexander</i>	Können Vereine stiften gehen? In: npoR 2012, S

<i>Wachter, Thomas</i>	Stiftungsgründung und Grunderwerbsteuer. In: I
<i>Wagner, Dominik</i>	Errichtung und Tätigkeit von Stiftungen nach po 2012.
<i>Wagner, Jürgen</i>	Entwicklungen im liechtensteinischen Wirtschaft 423–428.
<i>Walkenhorst, Ralf</i>	Ermäßigter Steuersatz für gemeinnützige Körper Anmerkung zu BFH, Urt. v. 23.2.2012 – V R 59
<i>Walkenhorst, Ralf</i>	Steuerbefreiung für Gesundheitsfachberufe. BM 7170/10/10012 (DOK 2012/0542896). In: UStB
<i>Wallenhorst, Rolf</i>	Jenseits des Sponsoring. Die Situation nach dem 25/09. In: DStR 2012, S. 2212–2215.
<i>Weber, Melinda/Voigt de Oliveira, Sascha/Becker, Alexander</i>	„Mission Investing“ – Impulse für wirkungsvoll 115–121.
<i>Weimann, Rüdiger</i>	Noch einmal: Steuerbefreiung der Bildungsdiens 300–301.
<i>Weimann, Rüdiger</i>	Unerwarteter Systembruch soll ab 2013 das Sem 2012, S. 207–208.
<i>Weisheit, Martina</i>	Zur Abfärbewirkung bei Beteiligung einer geme Personengesellschaft. In: DB 2012, S. 142–144.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Eu 1001–1010.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Innovative Formen der Philanthropie – Ein Prob Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts. In: Hüttema Non Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 9
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Neue Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht

	Gemeinnützigkeitsrechts. In: Schurr (Hrsg.), Der Stiftungsweg. Band 4 des 4. Liechtenstein u.a. 2012, S. 67–93.
<i>Werner, Almuth</i>	Die Verordnung über das Statut der Fundatio Eu
<i>Werner, Almuth</i>	Satzungsänderungen durch Stiftungsorgane gem Landesstiftungsgesetze. In: ZStV 2012, S. 189–1
<i>Werner, Almuth</i>	Wirtschaftliche Selbständigkeit und Vermögenst Perspektiven auf die „Eigenständigkeit“ unselbst Besprechung der Verfügung der OFD Frankfurt 134.
<i>Werner, Olaf</i>	Stiftung und Kommune. In: Hilgendorf/Eckert (J 107–117.
<i>Werner, Rüdiger</i>	Die Doppelstiftung. In: ZEV 2012, S. 244–249.
<i>Wigand, Klaus/Martin, Jörg/Andersson, Falko (Hrsg.)</i>	Generationen- und Stiftungsmanagement für Kre 2012.
<i>Wilke, Burkhard</i>	Transparenz im Spendenwesen. BBE Newsletter e.de/fileadmin/inhalte/aktuelles/2012/04/nl07_w
<i>Wilke, Kay-Michael</i>	Der Vorschlag der Kommission für das Statut ei 2012, S. 184–188.
<i>Winheller, Stefan</i>	Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Re zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Eine Anmerkung zu KG Berlin v. 18.1.2011, 20. ZStV 2012, 63 f. In: DStR 2012, S. 1562–1565.
<i>Wolf, Erich</i>	Österreichische Privatstiftung von der Gründung
<i>Zensus, Janina/Schmitz, Benedikt</i>	Die Familienstiftung als Gestaltungsinstrument z sicherung. In: NJW 2012, S. 1323–1329.

Zimmer, Zivilgesellschaft in Deutschland: Entwicklung, §
Annette/Priller, Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.)
Eckhard 2012, S. 7–27.

Zimmermann, Klaus Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2011/2012.

-
- ◀ Da der Begriff „Non-Profit-Recht“ in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt. Für Österreich und die Schweiz findet sich eine eigene Auswahlbibliographie im Anschluss an den jeweiligen Länderbericht.

Autorenverzeichnis

Prof. Dr. <i>Arnd Arnold</i> , Dipl.-Volkswirt	Universität Trier Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Wirtschaftsrecht und Steuerrecht Universitätsring 15 54286 Trier
<i>Ingo Graffe</i>	Bergstraße 18 55424 Münster-Sarmsheim
Dr. <i>Florian Haase</i> , M.I.Tax	Rödl & Partner Kehrwieder 9 20457 Hamburg
Prof. Dr. <i>Rainer Hüttemann</i> , Dipl.-Volkswirt	Universität Bonn Institut für Steuerrecht Adenauerallee 24-42 53113 Bonn
Prof. Dr. <i>Dominique Jakob</i> , M.I.L. (Lund)	Lehrstuhl für Privatrecht Zentrum für Stiftungsrecht Universität Zürich Rechtswissenschaftliches Institut Treichlerstraße 10 CH-8032 Zürich SCHWEIZ
Univ.-Prof. Dr. <i>Susanne Kalss</i> , LL.M. (Florenz)	Wirtschaftsuniversität Wien Institut für Zivil- und Unternehmensrecht Althanstraße 39-45 A-1090 Wien ÖSTERREICH

<i>Florian Kamp</i>	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
Prof. Dr. <i>Thomas Koller</i> Universität Bern	Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts Schanzeneckstraße 1 CH-3001 Bern SCHWEIZ
Dr. <i>Nils Krause</i> , LL.M. (Durham)	DLA Piper UK LLP Jungfernstieg 7 20354 Hamburg
<i>Manfred Lehmann</i>	Schomerus & Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deichstraße 1 20459 Hamburg
Prof. Dr. <i>Lars Leuschner</i>	Universität Osnabrück Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht Heger-Tor-Wall 14-16 49074 Osnabrück
Prof. Dr. <i>Andreas Musil</i>	Universität Potsdam Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht August-Bebel-Straße 89 14482 Potsdam
Prof. Dr. <i>Peter Rawert</i> , LL.M. (Exeter)	Notariat Ballindamm Ballindamm 40 20095 Hamburg

Prof. Dr. <i>Dieter Reuter</i>	Christian-Albrechts-Universität zu Kiel Rechtswissenschaftliche Fakultät Leibnizstraße 6 24118 Kiel
Prof. Dr. <i>Georg von Schnurbein</i>	Universität Basel Centre for Philanthropy Studies (CEPS) Peter Merian-Weg 6 CH-4002 Basel SCHWEIZ
Prof. Dr. <i>Francesco A. Schurr</i>	Universität Liechtenstein Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht Fürst-Franz-Josef-Strasse 9490 Vaduz LIECHTENSTEIN
<i>Janne Seelig</i>	Rechtsanwälte und Notare Schulz, Winterstein, Schoreit, Buck, Harders Rathausplatz 25 22926 Ahrensburg
<i>Matthias Uhl</i>	Wissenschaftlicher Assistent Lehrstuhl für Privatrecht Zentrum für Stiftungsrecht Universität Zürich Rechtswissenschaftliches Institut Treichlerstraße 10 CH-8032 Zürich SCHWEIZ
Univ.-Prof. Dr. <i>Johannes Zollner</i>	Alpen-Adria Universität Klagenfurt Institut für Rechtswissenschaft Universitätsstraße 65-67 A-9020 Klagenfurt ÖSTERREICH

Sachregister

TIM MACIEJEWSKI

A

Abgabenordnung (AO)

- Anwendungserlass zur ~ (AEAO) S. 257 ff., 263

Ablösezahlung

- Profifußball S. 239 accrual principle S. 157 f. Aktiengesellschaft (AG)
- (Italien) siehe società per azioni Aktionär
- Dispositionsfreiheit S. 114 f.
- Informationsrechte S. 115
- Vermögensrechte S. 111, 115, 119

Allgemeinheit

- Förderung der ~ (Schweiz) siehe
Allgemeininteresse (Schweiz) Allgemeininteresse (Schweiz) S. 179 ff.,
182, 185 ff.

Amtshilferichtlinie S. 225

Anlagevermögen

- spendenfinanziertes ~ siehe
Spendenbilanzierung

Anwendungsvorrang

- unionsrechtlicher S. 220 f., 230

Arbeitgeberorganhaftung (Schweiz)

- S. 288 associazione S. 270 ff., 275 ff.
- Grundrecht auf Errichtung S. 277

B

Bedürftigkeit

- Nachweis S. 160 ff., 227, 263

Beherrschungsvertrag S. 115, 121

Behindertenwerkstatt S. 233 f., 260 beneficiary S. 79 f., 187, 311

- group of ~ies S. 187

- openness S. 187

Berufsverband

- Körperschaftsteuerpflicht von Mitgliedsbeiträgen S. 98, 242

Besserungsabrede

- Schenkung einer ~ S. 251

Betreuer

- Aufwandsentschädigung S. 226, 265

Betrieb gewerblicher Art (BgA)

- Buchführungspflicht S. 264 f.

- Gewinnermittlung S. 264 f.

- Kindergarten als ~ siehe ebda Bilanzierung

- Spenden~ siehe ebda

- spendenfinanziertes Anlagevermögen

siehe Spendenbilanzierung Bürgerschaftliches Engagement S. 2, 168

Bürgerstiftung S. 18, 21, 27

- Zweckänderung S. 27

Bürokratieabbau S. 160, 167, 173

Business Judgement Rule

- Anwendbarkeit auf Stiftungen S. 74

C

Cartesio

- Entscheidung des EuGH in der Rs. ~
S. 191 f., 201 f.

company seat principle S. 224

D

Destinatär S. 9 f., 63 ff.

- Kreis der ~e S. 40, 46, 66, 72

- Kreis der ~e (Schweiz) S. 175 ff., 185 f.

- Mitwirkung als Stiftungsvorstand siehe Stiftungsvorstand

- Offenheit des ~skreis (Schweiz) S. 177 ff., 185 f.

- Rechte ehemaliger ~e (Österreich) S. 305 ff.

- Rechte gegenüber Stiftungsorganen S. 54 ff., 72 ff.

- (Schweiz) S. 175 ff.

Dienstleistung

- Leistungsdimensionen S. 7 f.
- Stiftungsaktivität als ~ S. 7 disclosure S. 105

Diskriminierungsverbot

- unionsrechtliches S. 221, 230

Duty of care S. 74

Duty of loyalty S. 74

E

Ehrenamtspauschale S. 168 f., 171, 227,
229

Ehrenamtsstärkungsgesetz S. 4, 21,
76 ff., 133, 159 ff., 226 f., 231

Eigenbedarfskündigung S. 232

Einnahme-Überschuss-Rechnung

- Anlage EÜR S. 238

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung S. 6, 88 ff.

Endowment S. 162 f.

Erbeinsetzung

- eines Heimträgers S. 232 f. Erbschaftsteuer S. 243
- (Schweiz) S. 291

Ertragswertbilanz S. 91 f. executive committeeM

- obligation to inform the general meeting S. 124 f.

F

Familienstiftung S. 22, 72, 99

- Zulässigkeit S. 22
- Zulässigkeit (Italien) siehe fondazione

Feststellungsverfahren S. 163 f., 228 fondazione S. 269 ff.

- Abgrenzung zu Körperschaften S. 272 f., 275 f.
- Bankstiftung S. 281 ff.
- Beteiligungsstiftung S. 280 f.
- Erlöschen S. 283 f.
- Errichtung S. 272, 275 f.
- Organbestellung durch den Staat S. 278 f.
- Organe S. 273, 278
- Recht zur Errichtung S. 277
- Stifter S. 277 f.

- Umwandlung S. 284
- Zulässigkeit einer Familienstiftung S. 276 f.
- Zustiftung S. 281
- Zweck, S. 276 f., 284 f.

Förderstiftung S. 1 ff., 29, 96, 280

- Begriff S. 1

Forschung S. 6, 260

- Auftrags~ S. 260
- Grundlagen~ S. 260

Fortbildung S. 240

Foundation S. 15, 34 f., 49, 61, 79 f.,

105, 187, 224, 285, 311

- assimilation of ~s S. 49
- consumption ~ S. 49
- merge of ~s S. 49
- time-limited ~ S. 49
- object S. 49, 61, 79 f
- reform of German ~ law S. 34 f. Foundation Governance S. 1 ff., 18, 31 f., 63 ff., 83

- Bankstiftung (Italien) S. 282

- Begriff S. 9 f.

- Berücksichtigung von stakeholder Interessen S. 67

- gesetzgeberische Zuständigkeit S. 69, 78

- Haftung siehe Stiftungsvorstand - "~ Kodex" S. 69

- Kontrollmechanismen S. 68, 70

- Machtausgleich siehe Stiftung, Gewaltentrennung

- Organstruktur S. 70 f.

- Organvergütung siehe Vorstandsvergütung

- Prinzipien S. 10

- Rechtsvergleich Deutschland und Schweiz S. 4 ff., 11 ff.

- Scharnierfunktion S. 8 f.

- Transparenz S. 10

- (Italien) S. 278 ff. Freistellungsbescheid S. 167 f., 257

- Streitwert S. 257

Fundatio Europaea S. 19, 21 f., 28 f., 86,

223, 226 f., 285

- Aufsicht Sachregister
- Entwurf einer Verordnung S. 21 f., 28 f., 226 f.
- Gründungsvoraussetzungen S. 226 f.
- Mindestdauer S. 227
- Mindestkapital S. 28 f.
- Umwandlung nationaler Stiftungen in eine ~ S. 227

G

Gelatine-Entscheidung des BGH S. 108

Gemeinnützigkeit S. 257 ff.

- Begriff (Schweiz)
- Entzug S. 228, 238, 242, 245 f., 252 ff.
- Feststellungsverfahren siehe ebda
- hypothetische ~ eines ausländischen Spendenempfängers S. 248 f.
- Speisedienst siehe ebda
- (Italien) S. 269 ff. Gemeinnützigkeitssteuerrecht S. 18 f., beihilferechtliche Konformität S. 128 f.
- Ehrenamtsstärkungsgesetz siehe ebda
- föderaler Aufbau (Schweiz) S. 183 ff.
- systemimmanente Regelung S. 128
- Unionsrechtskonformität S. 129
- Verfassungskonformität S. 129 f.
- (Italien) S. 269 ff., 284 f. general meeting S. 124 f.
- duty of consent S. 125
- instructions to executive committee S. 124 f.
- majority requirements S. 125
- ~'s consent S. 124

Geprägetheorie

- qualitative Betrachtung S. 258 f. Gesellschaft
- unionsrechtlicher Begriff S. 202 f. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) S. 230 f., 241, 252, 256 f.
- Firma S. 229

- gemeinnützige (gGmbH) S. 229, 244 f., 250, 259

- (Italien) siehe società a responsabilità limitata

Gesundheitsreform S. 127 ff.

Gewinn

- und Verlustrechnung (GuV)

S. 93 f., 146 f., 153, 156

- Gesamtkostenverfahren S. 93, 153

- Umsatzkostenverfahren S. 93, 153

Gewinnabführungsvertrag S. 115

Gewinnausschüttung

- verdeckte ~ S. 248 f.

GEZ

- Pflicht gemeinnütziger Einrichtungen

S. 253 f.

Governance S. 2 ff.

- für Stiftungen siehe Foundation

Governance

- gesellschaftliche Bedeutung S. 2 f. - ökonomisch S. 3 f.

Grunderwerbsteuer

- Errichtung einer Stiftung S. 243, 253

- unentgeltlicher Beteiligungserwerb

S 243

Grundfreiheit S. 128 f., 202 ff., 230, 248

Grundrecht

- ~sberechtigung von juristischen Personen mit Sitz im EU/EWR-Ausland S. 230

Grundsätze ordnungsgemäßer

Buchführung S. 32, 82, 91 ff., 154

Grundstückshandel

- gewerblicher S. 247

Gründungstheorie S. 191 f., 195 ff.

- Erwerbszweck S. 202 ff.

- Stiftung S. 195 ff., 202 ff.

- Stiftungsaufsicht S. 205 ff.

- Wegzug einer inländischen Stiftung siehe ebda

- Zuzug einer ausländischen Stiftung siehe ebda

H

Hilfsperson S. 131, 266 f. Holdinggesellschaft

- Vereinbarkeit mit Unmittelbarkeitserfordernis S. 130 f.

Holzmüller-Doktrin S. 107 ff.

- Aktienrecht S. 108 f.
- Mehrheitserfordernis S. 109 f.
- Vereinsrecht S. 109 f., 111 ff.

Holzmüller-Ruling

- application on associations S. 124 f.

I

incorporation theory S. 224

Informationsanspruch

- der Öffentlichkeit S. 95
- über gemeinnützige Konkurrenten S. 240

Inlandsbezug S. 129, 226, 248 f., 257

- struktureller S. 129

Insichgeschäft (Österreich) S. 303

Insolvenz

- Antragspflicht für Vereine und Stiftungen S. 229 f.
- Treuhänder einer unselbständigen Stiftung S. 235

Integration S. 241, 263

J

Jahresabschlusspublizität S. 97 ff.

- Aussagekraft S. 100
- Funktion S. 98
- Gesetzgebungskompetenz S. 101

Jugendhilfe S. 256 f., juristische Person

- (Italien) siehe persone giuridiche

K

Kapitalerhaltung

- Kapitalgesellschaft S. 88 f.
- Stiftung S. 88 ff., 204

Katastrophenhilfe S. 146, 152, 263

Kindergarten

- Betrieb gewerblicher Art S. 244
- wirtschaftliche Tätigkeit S. 244

Kleiderkammer S. 161

Kommunaler Versorgungsbetrieb

- Weisungsrecht des Stadtrats S. 233

Konzern

- gemeinnützig S. 165 f.
- gemeinnützig (Schweiz) S. 157, 186 f.
- Verein siehe ebda
- Stiftung siehe ebda Konzessionssystem S. 5, 19, 84, 86

Krankenhaus S. 130 ff., 233, 238, 245,
265 ff.,

- "Chefarztbehandlung" S. 266 f.
 - gemeinnütziges S. 133 ff.
 - Gewerbesteuerbefreiung bei Zweckbetrieb S. 245
 - Personalgestellung S. 266 f.
 - Sachmittelgestellung S. 266 f.
 - Umstrukturierung S. 130 ff.
 - Zusatzleistungen S. 265 ff. Krankentransport S. 260
- Kultuszwecke (Schweiz) S. 181 ff, 185 f.

L

Lebensfähigkeitsvorbehalt S. 37 ff.

- Prognosespielraum S. 20, 37 ff. Liegenschaft (Schweiz)
- ~steuer S. 176 f., 183 f.

M

Management S. 6 ff.

- Begriff S. 6
- in Stiftungen S. 6 ff.
- Wertorientierung S. 7

Mediatisierungseffekt S. 108 f., 117 ff., 120

Medizinisches Versorgungszentrum S. 133 ff.

- Rechtsform S. 133
- Vereinbarkeit mit Selbstlosigkeit
S. 135 f.
- Zweckbetrieb S. 134

Mehrwertsteuer (Schweiz) S. 183

- Abgrenzung von Entgelt und Spenden S. 296
- Leistender S. 293
- Mehrzahl von Tätigkeiten S. 291
- Selbständigkeit S. 290 member S. 61
- ~ship rights S. 61, 125

Mitgliederversammlung S. 110 ff., 236

- Alleinzuständigkeit S. 112 ff.
- Dispositivität der Zuständigkeit S. 123
- Form der Einberufung S. 236
- Kompetenzen S. 110 f.
- konkurrierende Zuständigkeit S. 116 ff.
- Mehrheitserfordernis S. 122
- Rechtsschutz gegen Beschlüsse (Schweiz) S. 292 f.
- Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand S. 110 f., 118

Mittelverwendung S. 5, 12, 132 ff.,
162 f., 227 ff.

- satzungsmäßige S. 132, 162 f., 257
- zeitnahe S. 132 f., 162, 165 f., 257

Mittelweitergabe S. 238 f.

- an eine Körperschaft mit anderem Zweck S. 132
- zwischen gemeinnützigen

Körperschaften S. 131 f., 259

N

Nichtveranlagungsbescheinigung S. 253 f.

- Bindungswirkung S. 254
- Rechtsfolgen S. 253 f. Niederlassungsfreiheit S. 191 ff.
- Stiftungsaufsicht als Element der ~ S. 219 ff.

Non-Profit-Organisation S. 2 ff., 33 ff., 273 ff.

- Legitimation S. 2 f.,
- Prinzipal-Agenten-Theorie siehe ebda Notvorstand
- Bestellung S. 236

O

Oder-Konto

- Schenkungsteuer S. 239

Organschaft S. 135 f. Outsourcing

- hoheitlicher Aufgaben S. 252
- Vereinbarkeit mit Selbstlosigkeit S. 132 f.

P

Parallelitätsprinzip

- im internationalen Gesellschaftsrecht S. 193 f.

Persche

- Entscheidung des EuGH in der Rs. ~ S. 129, 189, 248 f.
- Entscheidung des Finanzgerichts Münster S. 249

persone giuridiche S. 270 ff.

- Beendigung S. 274 f.
- Entstehung S. 272
- Haftung für Organhandeln S. 274
- Register S. 272, 274 f.
- Stellvertretung S. 274

Personengesellschaft

- (Italien) siehe società di persone Pflichtteil
- Berechnung S. 232

Prinzipal-Agenten-Theorie S. 3

- bei Non-Profit-Organisationen S. 3 f.,
11, 25, 57, 65 ff. public health S. 136 public interest S. 49, 136, 187

Public-Non-Profit-Partnership S. 244

Public-Private-Partnership S. 244

Publizität

- Jahresabschlüsse siehe Jahresabschlusspublizität
- Stiftung siehe ebda

R

race to the bottom S. 205

Realisationsprinzip S. 94, 147

Rechnungslegung S. 32 ff., 81 ff., 139 ff.

- Abgabenordnung (AO) S. 87 f.
- Abgrenzung zwischen "großen" und "kleinen" Stiftungen S. 96 f.
- Anhang S. 94
- BGB siehe Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
- Gesetzgebungskompetenz S. 96
- Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) siehe ebda
- HGB S. 87, 89 f.
- Lagebericht S. 94
- Landesstiftungsrecht S. 87
- Mittelverwendungsrechnung S. 93
- Prüfungspflicht S. 95
- Rechtsvergleich Deutschland und Schweiz S. 5 f.
- Spendenbilanzierung siehe ebda
- (Schweiz) S. 287 f. Rechnungslegungszwecke S. 89, 92

Rechtsberatung

- Haftung von Verbänden S. 234
- Nebenzweckprivileg S. 234

Registerpublizität S. 17 f., 32, 84 ff.,

202, 205 religiöse Zwecke (Schweiz) S. 178 ff.,

292 religious goals S. 187

Rettungsdienst S. 252, 260

- ~-Entscheidung des BFH S. 134 f.
- Umsatzsteuer S. 260

Rückforderungsanspruch des Schenkers S. 123 f.

- Entstehung S. 124
- Rücklage S. 146, 149 f., 154 ff., 162 ff., 238, 257
- allgemeine ~ für noch nicht verwendete Mittel S. 162, 227
- freie S. 165
- Konkurrenz verschiedener ~ S. 166
- nachträgliche Bildung S. 165, 228
- Wiederbeschaffungs~ S. 164 f., 227 f., 259
- zur Beteiligungserhöhung S. 163, 165
- zur Kapitalausstattung einer anderen

Körperschaft siehe Endowment

- Zweck~ S. 164

Rückverweisung S. 200

S

Schwimmbad S. 260

Selbstlosigkeit S. 94, 132 ff., 252, 257 - (Schweiz) siehe

Uneigennützigkeit (Schweiz)

Selbstversorgung S. 260

Sitztheorie S. 195

- Stiftung S. 195, 197 ff.
- Wegzug einer inländischen Stiftung siehe ebda
 - Zuzug einer ausländischen Stiftung siehe ebda

Sitzverlegung S. 191 ff.

- grenzüberschreitende S. 191 ff., 197 ff., 205 ff.
- ~srichtlinie S. 193 f. società a responsabilità limitata S. 230, 270 ff. società di persone S. 271 f. società per azoi S. 270 ff. soft law
- Grundsätze guter Stiftungspraxis S. 12 f., 31, 64
- Swiss Foundation Code S. 10 ff., 31

Speisedienst

- Gemeinnützigkeit S. 250
- Umsatzsteuer S. 238

Spende S. 33, 68 f., 102 ff., 139 ff., 167 f., 170, 228 ff., 245 ff., 262 f.

- Abzugsfähigkeit von Auslands~ S. 248 f.
- Begriff S. 140
- Betriebsvermögen S. 170
- freie Schenkung S. 141 f.
- Nebenkosten einer Sach~ S. 251 - ~haftung S. 170, 229, 253
- Rückforderung siehe Rückforderungsanspruch
- Sach~ S. 102, 229, 251
- Schenkung unter Auflage S. 142
- Vermögensstock~ S. 170, 172, 228 f.
- Weitergabe von Stiftungsmitteln S. 238 f.

- Wunschschenkungen S. 142

- zivilrechtliche Einordnung S. 141

- Zweckschenkungen S. 142

Spendenbilanzierung S. 92, 94, 139 ff.

- Anlagevermögen S. 151 f.
- Gestaltungsspielraum S. 150 f.
- Kostenrechnung S. 149, 152
- Rücklagen S. 151
- Sonderposten S. 146 ff.
- Verwendungsprinzip S. 139, 145
- Zuflussprinzip S. 139, 145

Sponsoring S. 246, 256, 264

- Abzugsfähigkeit von ~ausgaben

S. 246

Sporthalle

- Verwaltung S. 264

Sportverein S. 168 f., 254

- Optionsgrenze für Zweckbetriebe

S. 168 f.

Stauffer

- Entscheidung des EuGH in der Rs. ~
S. 129, 189, 203 f., 257

Steuergeheimnis S. 82, 103 f., 240

- steuerbegünstigte Stiftungen S. 82,
103 f. Steuerharmonisierungsgesetz (Schweiz) S. 184 f.

Stifter S. 51 ff., 72 ff., 230 f., 277 f.

- Mitwirkung als Vorstand siehe Stiftungsvorstand
- Sonderrechte S. 52 f., 55, 59 f.
- "willenloser" ~ S. 56
- (Italien) siehe fondazione Stifterwille S. 46 ff., 51 ff.
- Maßgeblichkeit des historischen ~

S. 11, 24 f., 52 f.

- Schutz durch Stiftungsaufsicht S. 219
- Wegzug ins Ausland S. 197, 200 f.
- Zuzug aus dem Ausland S. 197, 200 f. Stiftung S. 17 ff., 37 ff., 51 ff.,
63 ff.,
81 ff., 189 ff.
- Auslandsbeziehungen S. 189 f.
- Beteiligungserwerb S. 163
- Bürger~ siehe ebda
- Erwerbszweck siehe Gründungstheorie

- europäische siehe Fundatio Europaea
- Gewaltentrennung S. 8, 11
- Governance siehe Foundation Governance
- Gründung S. 4 f., 25 f., 228 f., 243, 253, 272
- Gründung (Schweiz) S. 4 f., 13
- Gründungstheorie siehe ebda
- Grundstockvermögen S. 92, 245 f.
- Kapitalerhaltung siehe ebda
- Körperschaftsteuerguthaben S. 255 f.
- Kontrolldefizit S. 25, 53, 66, 205, 219
- Konzern S. 23 f.
- internationale Gerichtszuständigkeit S. 195
- Management siehe ebda
- Neugründungen (Statistik) S. 2
- nichtrechtsfähige ~ S. 52
- Parteistellung (Österreich) S. 304
- Publizität S. 6, 10f., 32 f., 81 ff., 205
- Rechnungslegung siehe ebda
- rechtsfähige ~ S. 19 ff., 51 ff.,
- Reformgeschichte des ~rechts S. 17 ff.
- selbständige S. 198, 202, 204
- ~sgeschäft (Italien) siehe fondazione
- Sitztheorie (siehe ebda)
- Sonderprüfung (Österreich) S. 308
- Stellung im internationalen Privatrecht S. 193 ff.
- Stellung im internationalen Privatrecht (Schweiz) S. 193
- steuerbegünstigte ~ S. 82, 101, 103 f.
- ~svorstand siehe ebda
- unselbständige ~ S. 18, 25, 198
- unternehmensverbundene ~ und
Unternehmens~ siehe ebda
- Vor~ S. 253
- (Italien) siehe fondazione
- (Österreich) S. 301 ff.
- (Liechtenstein) S. 190
- (Schweiz) S. 288 f. Stiftungsaufsicht S. 205, 208 ff.
- ausländische Stiftungen S. 209 f.,

216 ff.

- ausländische Stiftungen (Schweiz) S. 211 ff.
 - Durchsetzbarkeit im Ausland
- S. 214 f., 221 f.
- "Flucht aus der ~" S. 210, 215
 - Fundatio Europaea (siehe ebda)
 - gerichtliche S. 218
 - Gewährleistung durch die Niederlassungsfreiheit siehe Niederlassungsfreiheit
 - grenzüberschreitende Kooperation S. 208, 215
 - inländische Stiftungen im Ausland

S. 210, 213 ff.

- inländische Stiftungen im Ausland (Schweiz) S. 211 ff.
- Marketingeffekt S. 219
- Zuzug einer ausländischen Stiftung S. 217
- Zweckbetriebe ausländischer Stiftungen
- (Italien) S. 278
- (Schweiz) S. 289 f. Stiftungsaufsichtsbeschwerde S. 73
- Abgrenzung von zivilrechtlichem Rechtsschutz (Schweiz) S. 293
- Beschwerdeberechtigung (Schweiz)
- (Schweiz) S. 293 ff. Stiftungsbegriff
- funktional S. 18, 51 f. Stiftungserklärung (Österreich) S. 305, 307 f.

- Vollmacht zur Änderung einer ~

S. 307 f.

Stiftungsorgan S. 31 f.

- Haftung (Italien) S. 280

Stiftungsregister S. 17, 34, 84 ff., 104

- Gesetzgebungskompetenz S. 86 f.
- negative Publizität S. 85 f. Stiftungssatzung S. 24 ff., 42 ff., 238 f. - Änderung durch den Stifter S. 25 ff., 42 f., 58 ff.
- Änderung durch die Stiftungsbehörde S. 43 f.
- Änderung durch die Stiftungsorgane

S. 44 f.

- Mindestvoraussetzungen S. 258, 278

Stiftungssitz S. 29 f., 195 ff.

- effektiver S. 195, 207, 213 f.
- statutarischer S. 195, 213 f. Stiftungsverzeichnis S. 32, 69, 81, 84 f., 86 f.
- Publizitätswirkung S. 32, 84 f. Stiftungsvorstand
- Abberufung (Österreich) S. 301 ff.
- Abberufung (Schweiz) S. 292 f., 295
- Abberufungsgründe (Österreich) S. 302 ff.
- Auskunftsanspruch (Österreich) S. 305 f.
- Haftung S. 74 f., 171 f., 229
- Haftungsdurchsetzung S. 74 f.
- Mitwirkung der Destinatäre S. 71 f.
- Mitwirkung des Stifters S. 71 f.
- Parteistellung eines ehemaligen Mitglieds (Österreich) S. 305 ff.
- Qualifikationserfordernis S. 71 f.
- Suspendierung (Schweiz) S. 295 f.
- Vergütung siehe Vorstandsvergütung Stiftungszulegung
- Gesamtrechtsnachfolge S. 47 f.
- Rechtsnatur S. 45
- Voraussetzungen S. 45 ff. Stiftungszusammenlegung
- Gesamtrechtsnachfolge S. 47 f.
- Rechtsnatur S. 45
- Voraussetzungen S. 45 ff. Stiftungszweck S. 22 ff., 37 ff., 56 ff. -
Änderung bei Zustiftung S. 26 - Änderung durch den Stifter S. 26 f,
42 f., 58 ff.
- Änderung durch die Stiftungsbehörde S. 43 f.
- Änderung durch die Stiftungsorgane S. 42 ff.
- dauernde Erfüllung des ~ siehe
Lebensfähigkeitsvorbehalt
- Ermächtigung zur Änderung des ~ S. 44 f.
- Stiftungszulegung siehe ebda, Voraussetzungen
- Stiftungszusammenlegung siehe ebda, Voraussetzungen
- Unzulässigkeit S. 46
- Verbrauchsstiftung siehe ebda
- Zeitstiftung siehe ebda
- (Italien) siehe fondazione Stipendium S. 265

T

Tafel S. 161

Territorialitätsprinzip S. 220, 222

- im internationalen Verwaltungsrecht S. 220

Testamentsregister S. 225 f.

Tierheim S. 255

Tisch-Kicker S. 258 transparency S. 15, 34 f., 105, 158, 285

Transparenz S. 10, 32 ff., 81 ff.

- als Governance-Prinzip für Stiftungen siehe Foundation Governance
- altruistische Finanzierung S. 102 f. Treuhandstiftung S. 235, 244 f.
- steuerrechtliche Entstehung S. 244 f. Trust S. 52, 196 f.
- (Schweiz) S. 288 f.

U

Übungsleiterpauschale S. 168 f., 227,
250, 261, 265

- Gestaltungspotential S. 169
- haupt- und nebenberufliche Tätigkeit S. 250

Umsatzsteuer

- Anwendungserlass S. 264
- Bildung- und Kulturleistungen

S. 225, 240

- Fahrdienste von Wohlfahrtsverbänden S. 237 f.
- Kunstumsätze S. 226
- Mitgliedsbeiträge von Berufsverbänden S. 243
- Rettungsdienste siehe ebda
- Speisedienst siehe ebda
- Unterbringungs
- und Verpflegungsleistungen S. 240 f.
- Vorstandsvergütung siehe ebda
- Zuschuss siehe ebda
- (Schweiz) siehe Mehrwertsteuer (Schweiz)

Uneigennützigkeit (Schweiz) S. 179,
181 f., 185, 296 f. Unmittelbarkeit

- Beteiligungserwerb S. 130 ff.
- (Schweiz) S. 170

Unternehmensverbundene Stiftung und

Unternehmensstiftung S. 22 ff.

- Ausschließlichkeit S. 24
- Zulässigkeit S. 22

Unternehmergeellschaft (UG)

- gemeinnützige (gUG) S. 229, 244, 257
- usage principle S. 157

V

VALE

- Entscheidung des EuGH in der Rs. ~ S. 191 f., 201 f.
- Verbrauchsstiftung S. 20 ff., 39 ff.
- Sonderausgabenabzug S. 170, 172, 263
- Vermögensverteilung über die Bestandsdauer S. 41 f.
- Zulässigkeit S. 21, 41, 228
- (Schweiz) S. 4

Verein

- Auflösung (Österreich) S. 309 f.
- Ausgliederung S. 109, 114, 117 ff., 239
- Einräumung von Rechten Dritter am ~svermögen S. 119 ff.
- Gruppenbildung S. 107 ff., 112 ff.
- Konzern S. 107 ff., 235
- Risikoübernahme S. 115, 121 - ~szweck S. 113
- ~szweck (Schweiz) S. 292
- (Italien) siehe associazione Vereinsmitglied S. 87 ff.
- Auskunftsanspruch S. 122
- Ausschluss S. 234 f.
- Ausschluss (Österreich) S. 310 f.
- Haftung S. 171 f., 229, 231
- Herrschaftsrechte S. 117 ff.
- Inanspruchnahme der privaten Haftpflichtversicherung S. 231
- Informationsrechte S. 116, 121 f.
- Schutz S. 113
- Vermögensrechte S. 109, 111, 115, 119

Vereinsorgan

- Haftung S. 171 f., 229

Vereinssatzung

- Mindestvoraussetzungen S. 258, 278

Vereinsvorstand

- Kompetenzen S. 110
- Vergütung siehe Vorstandsvergütung Sachregister
- Vorlagepflicht siehe Mitgliederversammlung, ausschließliche und konkurrierende Zuständigkeit

Verfassungsschutzbericht

- Entzug der Gemeinnützigkeit S. 242

Vertrag

- unvollständiger S. 3

Vertrauensschutz

- Stiftungsregister siehe ebda
- Stiftungsverzeichnis siehe ebda Vertretungsbescheinigung S. 32, 81 f., 85

Verwendungsaufgabe S. 167, 228

Vollziehungsanspruch

- des Schenkers bei Schenkung unter Auflage S. 143

Vormund

- Aufwandsentschädigung S. 265

Vorstandsvergütung S. 75 ff., 171 f., 229, 258

- Begrenzung S. 76
- Offenlegung S. 76
- Parameter S. 75
- Satzungsvorbehalt S. 76 ff., 229, 258
- Umsatzsteuer S. 261
- (Österreich) S. 304 f.

Vorsteuer

- Berichtigung nach § 15a UStG S. 271 f.
- gemischt genutzte Wirtschaftsgüter S. 271 f.

W

Wegzug einer inländischen Stiftung

- Auflösung S. 200 f.
- Gründungstheorie S. 201 f.
- Sitztheorie S. 200 f.
- Statutenwechsel S. 200

Weltanschauung

- Pflege von ~ (Schweiz) S. 181 f., 187

Wohnrecht

- an einem Grundstück der Stiftung S. 230 f.

Z

Zeitstiftung S. 21 f., 39 ff.

- Minstdauer S. 40 f.
- Zulässigkeit S. 40 f.

Zuschuss

- echter S. 255
- Umsatzsteuer S. 255
- unechter S. 255

Zuwendung siehe Spende Zuwendungsbestätigung S. 167 f., 229, 246, 249, 262 f.

- Frist für Ausstellung S. 167 f.
- Katastrophenfälle S. 263
- Muster S. 262 f.
- Sammelbescheinigung S. 263

Zuzug einer ausländischen Stiftung

- Anzeige S. 217
- Gründungstheorie S. 199
- Neuerrichtung S. 198
- Sitztheorie S. 197 ff.
- Stiftungsaufsicht siehe ebda
- Umdeutung S. 198

Zweckbetrieb S. 150, 169, 227, 237 f., 240 ff., 245, 250, 252, 254, 259 f., 264, 266

- Ausschließlichkeit S. 241
- medizinische Versorgungszentren als ~ siehe ebda
- (Schweiz) S. 185